

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**  
**FACULTAD DE DERECHO**



**TESIS DOCTORAL**

**Ordenamiento tributario de los frutos**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR  
PRESENTADA POR

**José Antonio Antón Pérez**

DIRECTOR:

**César Albiñana García-Quintana**

**Madrid, 2015**

TE

1728

ORDENAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS FRUTOS

Memoria de Investigación presentada para  
la obtención del grado de Doctor por  
José Antonio Antón Pérez

Director de la Investigación:

Dr. D. César Albifana García-Quintana

Facultad de Derecho

Universidad Complutense de Madrid.

I.

INDICE

	<u>Pág.</u>
I.- Intraducción .....	2
A.- Planteamiento general .....	3
B.- Las relaciones entre las ramas jurídicas .....	10
C.- Significado de las ramas del Derecho .....	12
D.- Derecho privado y Derecho tributario .....	16
1.- El origen de la polémica, Las posiciones de Geny y Trotaabas .....	16
2.- Reflexiones críticas .....	19
3.- Valor de los institutos privados en el Dere- cho tributario .....	21
a) La posición de Vanoni .....	22
b) La posición de Berliri .....	25
c) Reflexiones críticas .....	27
II.- Renta y frutos .....	37
A.- Planteamiento .....	38
B.- Relaciones entre el concepto económico y el con- cepto jurídico de renta .....	43
C.- Metodología .....	47
III.- El ordenamiento tributario .....	49
A.- Los impuestos directos sobre la renta .....	50
A'.- La imposición real .....	50
1.- La Contribución Territorial Rústica y Pecuaría .....	50



### III.

	<u>Pág.</u>
a) Planteamiento .....	50
b) Régimen de Cuota fija .....	52
a') Ideas previas .....	52
b') El hecho imponible .....	53
c') La base imponible .....	57
d') La determinación de la base imponible .....	60
e') Los sujetos pasivos .....	62
c) Régimen de cuota proporcional .....	66
a') Ideas previas .....	66
b') El hecho imponible .....	68
c') La base imponible .....	74
a") Ingresos brutos .....	75
b") Gastos deducibles .....	85
c") Período impositivo .....	86
d') La determinación de la base imponible .....	95
e') Los sujetos pasivos .....	110
d) Conclusión .....	114
2.- La Contribución Territorial Urbana .....	116
a) Planteamiento .....	116
b) El hecho imponible .....	118
c) La base imponible y su determinación.	121

	<u>Pág.</u>
d) Los sujetos pasivos .....	124
e) El elemento temporal .....	127
f) Conclusiones .....	129
3.- El impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal .....	131
a) Planteamiento .....	131
b) Las relaciones de trabajo dependiente .....	133
a') Naturaleza de las retribuciones .....	133
a") Los empleados particulares .....	133
b") Los funcionarios públicos .....	140
b') Régimen tributario .....	144
a") La regla general .....	145
b") Los representantes y expendedores de productos monopolizados .....	154
c") El llamado "exceso de gerencia" ....	157
c) Las relaciones de trabajo independiente ....	159
a') Las retribuciones de los profesionales.	159
b') Su régimen tributario .....	163
a") Naturaleza de la cuota fija .....	164
b") El concepto fiscal de profesional ..	166
d) El régimen tributario de los artistas .....	169
e) Las llamadas "remuneraciones especiales" ...	171
a') Las retribuciones de miembros de Consejo de Administración .....	172

	<u>Pág.</u>
b') Las cédulas de fundación .....	175
c') Comisionistas y agentes comerciales .....	180
d') Agentes de seguros .....	182
e') Régimen de la propiedad intelectual .....	182
f') Dietas de funcionarios y gastos de viaje.	184
f) Conclusiones .....	185
4.- Impuesto sobre las rentas del capital .....	186
a) Introducción .....	186
b) Dividendos y participaciones .....	188
a') Naturaleza jurídica .....	188
b') Régimen tributario .....	193
c') Problemas especiales: usufructo de acciones y derechos de suscripción .....	202
a") Derechos económicos del accionista en la sociedad anónima .....	202
b") Problemas del usufructo de acciones ..	208
c") Aspectos tributarios .....	225
c) Intereses .....	229
a') Naturaleza jurídica .....	229
b') Régimen de las primas .....	232
c') Las obligaciones convertibles .....	236
d') Régimen tributario .....	241
e') La presunción del Art. 19 del Texto Refundido .....	245

	<u>Pág.</u>
f') Rentas vitalicias y temporales .....	246
d) Rendimientos de la propiedad intelectual ....	249
e) Rendimientos de la propiedad industrial .....	251
f) Arrendamientos de minas, negocios, bienes o cosas .....	252
g) Las primas de emisión no exigidas .....	253
h) Conclusiones .....	254
5.- Impuesto sobre actividades y beneficios comercia les e industriales .....	256
a) Introducción .....	256
b) La cuota fija o de licencia fiscal .....	256
c) La cuota de beneficios .....	257
d) Conclusiones .....	263
B').- La imposición personal .....	266
1.- Impuesto sobre Sociedades .....	273
a) Una alternativa en la consideración del tri- buto .....	273
b) La renta gravada por el Impuesto sobre Socie- dades .....	274
2.- El Impuesto General sobre la Renta de las Perso- nas Físicas .....	290
a) Planteamiento .....	290
b) El concepto de renta .....	290
c) La obtención o atribución de rentas .....	302

# VII.

	<u>Pág.</u>
d) Los conceptos no sujetos .....	304
e) Conclusiones .....	307
B.- Los Impuestos indirectos .....	310
IV.- Conclusiones .....	314
Bibliografía .....	321

## I.- INTRODUCCION

#### A.- Planteamiento general

Del conjunto de preocupaciones que actualmente atraen la atención de los estudiosos del Derecho tributario español nos ha parecido que debería destacarse una fundamental: la elaboración de lo que tradicionalmente se ha venido denominando en las disciplinas jurídicas la "parte - especial".

Evidentemente, esta es una labor que no puede abordarse en un trabajo de la índole del que ahora presentamos, en toda su extensión y complejidad. Pero lo que sí puede hacerse es plantear una serie de cuestiones y una metodología que pueda ser útil para la elaboración posterior, en ocasiones más propicias, de tal labor. Por ello, el tema elegido para esta monografía habría de cubrir dos requisitos: por una parte, habrá de tener la suficiente cohesión interna como para permitir aglutinar en torno al mismo una serie de ideas trabadas de tal forma que el trabajo tuviera autonomía y, por otra, hemos intentado que sus conclusiones y, sobre todo, las vías metodológicas utilizadas, pudieran contribuir en el futuro al objetivo a que acabamos de referirnos.

La modesta investigación que nos proponemos realizar consiste en buscar las analogías y las diferencias existentes entre el concepto de renta, utilizado por nuestro ordenamiento tributario actual, y la categoría del derecho privado que se conoce con el apelativo de "fruto".

Hemos entendido que este trabajo podría tener una cierta utilidad

por las razones que a continuación se aducen.

En primer término, porque el rastreo de las mencionadas analogías y diferencias puede suponer una magnífica ocasión de repasar con cierto cuidado la problemática fundamental del concepto de renta en nuestro sistema tributario y esta es cuestión sobre la que, como la práctica muestra, nunca contaremos con suficientes estudios.

En segundo lugar, porque sirve para poner a prueba, en la elaboración de la parte especial, una serie de teorías que se han elaborado en el ámbito de la parte general, cual la del valor de los institutos privados en el Derecho Tributario o las relaciones existentes entre las diversas ramas jurídicas.

En tercer lugar, porque nos brinda una magnífica ocasión para ensayar una vía distinta de las usualmente empleadas para la determinación del concepto de renta fiscal, recurriendo no a conceptos elaborados en el seno de la teoría económica, sino extraídos del mismo mundo jurídico en el que el Derecho Tributario está inserto. Bien entendido que no revela esta postura el más mínimo desdén por los avances logrados en otras ramas del conocimiento científico (o técnico, pues la contabilidad es indudable que puede aportar datos preciosos al respecto).

Ahora bien, la concepción del mundo jurídico como un todo unitario, armónico y hermético es, sin duda, un ideal que difícilmente puede ser repudiado por ningún jurista. Pero, por desdicha, semejante situación está lejos de ser alcanzada.



El Derecho, considerado como conjunto de relaciones interhumanas, caracterizadas por la nota de necesidad (1), se desglosa en una pluralidad de ramas o disciplinas jurídicas que se desarrollan en su propia - esfera y elaboran conceptos propios para atender a sus necesidades pecu- liares, de forma que no es aventurado afirmar que cada concepto, cada - institución, puede cobrar - y, de hecho, así lo hace con frecuencia - un colorido específico, según el campo jurídico en que se aplique. Y, si es to es cierto con carácter general, las aseveraciones que preceden se vi- gorizan en el ámbito del Derecho Tributario. ¿Cuáles son las razones de esta situación?

A nuestro entender, la influencia del principio de capacidad con- tributiva en la formación de los sistemas tributarios, unida a la necesi- dad financiera de buscar su suficiencia a ultranza, son las causas direc- tamente determinantes de que el legislador tributario se haya visto en - la tesitura de elaborar sus propios conceptos de las distintas relacio- nes económicas, reguladas de una o de otra manera por el Derecho privado, siguiendo, pues, más de cerca que ninguna otra rama jurídica la evolución real de la vida social (2)

---

(1) GUASP, Jaime. "Derecho". Madrid 1971, pág. 7

(2) URÍA, R.- "Derecho Fiscal y Derecho Mercantil", Conferencia pronun- ciada en la Academia Matritense del Notariado el día 25 de abril de 1944. Imprenta Viuda de M. de Navarro. 1946.

En la búsqueda y selección de hechos imponibles para la conformación del sistema tributario, la primera influencia ha sido la de las urgencias recaudatorias, la necesidad de allegar al Tesoro público un flujo suficiente de recursos para hacer frente a los gastos que determinan, en definitiva, el funcionamiento del Estado. Pero tan pronto como la actividad tributaria deja de ser el mero ejercicio de un poder "de facto" y se convierte en un poder jurídico, salta a la palestra la idea básica de toda actividad jurídica: la Justicia. Y ya no basta con recaudar lo que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines, sino que esta labor ha de realizarse con un condicionamiento fundamental: ha de recaudarse con justicia. Aparece entonces la capacidad de pago como la forma específica en el Derecho Tributario del principio de justicia distributiva.

Queda así planteada una serie de tensiones, algunos aspectos de las cuales van a ser estudiados a lo largo de este trabajo. Por una parte, en su búsqueda de las fuentes de riqueza susceptibles de ser sometidas a imposición, el legislador tributario va a acudir a los esquemas del Derecho privado, pues allí se le ofrecerá una amplia gama de relaciones económicas reveladoras, al menos en un cierto grado, de los cauces por donde discurre la riqueza en una comunidad socialmente organizada: a través del ejercicio de la actividad comercial se producen los beneficios de las empresas; mediante contratos de préstamo se originan rentas para el prestamista; la institución de la herencia supone un incremento patrimonial en poder de los herederos y legatarios, ... En suma, el ordenamiento jurídico privado

brinda a quien ha de establecer los impuestos un conjunto de posibilidades que, naturalmente, no podían escapar a la perspicacia del legislador, con la ventaja adicional de que sus esquemas han venido puliéndose y elaborándose a lo largo de muchos años, de modo que, en la medida de humanamente posible, permite contar con ideas ciertas sobre lo que cada cosa es y sobre la forma de articularse las relaciones económicas recogidas y normadas por el Derecho.

Razonable es, pues, que la mirada se volviera a los Códigos civiles y mercantiles en busca de hechos impondibles. Pero la otra cara de la moneda no tarda demasiado en aparecer.

El Derecho privado, y en concreto el Derecho civil, es un Derecho conservador, estático, que sopesa durante largo tiempo y con mucho cuidado toda introducción novedosa, de forma que el Derecho tributario se ve frecuentemente forzado a actuar de avanzada, desbrozando las nuevas situaciones que el ritmo de la vida crea incesantemente. Y no sólo el ordenamiento civil, pues también el mercantil ve sus esquemas superados por las necesidades fiscales. Buen ejemplo de ello son los nuevos contratos de "leasing", de "Factoring" o de "engineering", que, en nuestros días, suscitan toda una serie de cuestiones, no resueltas por los mercantilistas y que la doctrina tributaria estudia ya (1). Y, no hace aún muchos

---

(1) Pueden verse, por ejemplo, los trabajos de MARTIN OVIEDO, "El 'leasing' ante el Derecho Español", Editorial de D<sup>a</sup> Financiero, Madrid. 1972; PARAMIO FERNANDEZ, "El 'leasing': su problemática impositiva",

años, fué la legislación fiscal la que recogía tipos de entidades societarias que posteriormente reclamarían leyes especiales porque el Código de comercio resultaba estrecho o ajeno a ellos (nos referimos a las sociedades de responsabilidad limitada (1)).

---

en CRONICA TRIBUTARIA, nº 1, pág. 7; FERNANDEZ ALVAREZ-CASTELLANOS: "Los arrendamientos con opción de compra ante el Impuesto General - sobre el Tráfico de las Empresas", id. loc. nº 8 pág. 61.

- (1) POLO, A, en "Financiación de empresas, presión fiscal y sinceridad jurídica", en VI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1958, pág. 161 y 162, enumera un amplio repertorio de supuestos en los que la legislación tributaria con una "función creadora y de vanguardia en la fijación de conceptos o formas jurídicas nuevas". Así, la exigencia de que las acciones nominativas se extiendan en libros talonarios, desconocida por el art. 162 del Código de comercio, tiene su origen en la Ley final (art. 161 de la vieja Ley del Timbre, que a través de la legislación sobre emisión de valores mobiliarios de 13 de marzo y 9 de junio de 1943 es recogida hoy por el art. 35 de la nueva Ley de Sociedades - Anónimas). En la misma Ley del Timbre la que priva a las letras de cambio de toda fuerza ejecutiva, aunque reúnan los requisitos formales del art. 444 del Código de comercio, cuando no se hallen extendidas en el papel timbrado correspondiente (art. 151), y la que otorga sanción legal al "aval por acto separado", que admitido por el art. 476 del Código de comercio de 1829, había desaparecido del vigente (art. 149). También es esta norma fiscal la que se preocupa de precisar extremos que el Derecho mercantil había abandonado, tales como la distinción y el perfil de la renta a plazos, en relación con las garantías que la rodean, que se someten a las normas de la fianza (art. 185, 2º y 16, núm. 15), etc. Al Reglamento de Derechos Reales se debe la conceptualización legal del contrato de suministro - (artículo 25), si bien también afirma la equiparación a efectos fiscales de las cuentas en participación y de las comunidades de bienes mercantiles o industriales a la Sociedad (art. 19, núms. 26 y 28). A la Ley de Contribución de Utilidades de 1922, debemos la consagración de la Sociedad de Responsabilidad Limitada, no mencionada por el Código de comercio, si bien conocida ya por el Reglamento del Registro Mercantil de 1919, así como las diversas formas de Sociedades de inversión, de cartene, holdings, etc. que luego han de encontrar más adecuado desarrollo en la Ley de 15 de julio de 1952, sobre Régimen Jurídico Fiscal de las Sociedades de Inversión mobiliaria. Y

Esta situación plantea un amplio frente de tensiones entre las normas del Derecho privado y del Derecho tributario que ha originado una amplia polémica doctrinal que ha llegado desde el primer tercio del presente siglo hasta nuestros días y que será objeto de análisis en este trabajo. Adelantemos solamente que iniciada en Francia entre TROTABAS y GENY, basando esencialmente la discusión en la posibilidad, por parte del Derecho fiscal, de elaborar sus propios conceptos con independencia del Derecho civil, lo que equivale, al menos en cierta medida a plantear la problemática de su autonomía, reverdecíó encuadrado sistemáticamente el tema en el apartado correspondiente a la interpretación de la ley tributaria (BALL, VANONI, BERLIRI) y que, por nuestra parte, pensamos, como tendremos ocasión de tratar más adelante, que ha de retrotraerse al momento de la formulación de la ley fiscal.

Bien entendido que nuestro trabajo se moverá en unos límites rigurosamente delimitados. Nuestro propósito es analizar comparativamente el régimen jurídico de los frutos en el Derecho privado con el de las rentas - en el ámbito fiscal, como conceptos paralelos en ambos sectores normativos (Derecho privado y tributario) para determinar el grado de integración existente entre ambos y la cohesión de soluciones que brindan a temas comunes.

---

en fin, la reserva legal obligatoria, como medio más adecuado para - asegurar la conservación y protección de la empresa en sí, penetra en nuestro derecho de Sociedades por el cauce de la Ley de 19 de septiembre de 1942 y sus disposiciones complementarias, de donde pasa al art. 106 de la Ley de Sociedades Anónimas.

### B.- Las relaciones entre las ramas jurídicas

La existencia de ramas del Derecho dentro de la unidad del ordenamiento jurídico puede considerarse una afirmación pacífica. Así, señala SANTI ROMANO que la necesidad de considerar el ordenamiento jurídico como una unidad ha sido puesta de relieve muchas veces, llegando incluso a ser una especie de lugar común en la formulación de las distintas teorías relativas a la interpretación de la Ley (1).

Con precisión, el profesor GUASP ha escrito que cuando se habla de unidad del orden jurídico tal afirmación equivale a decir que nos encontramos ante un conjunto ordenado y esto implica, al cumplimiento de dos condiciones fundamentales: la primera, que toda exigencia que al conjunto Derecho se formula, tenga siempre una respuesta y, la segunda, que esa respuesta sea única (2).

La primera de las condiciones señaladas (que el Derecho tenga siempre respuesta) plantea el problema de las lagunas del Derecho. La segunda (que la respuesta sea única), el de las antinomias jurídicas (3). Y es de seña-----

(1) El Ordenamiento jurídico.- Trad. de S. y L. MARTIN RETORTILLO. Madrid. Institutos de Estudios Políticos. 1963. págs 96 y 97.

(2) GUASP, Jaime. "Derecho". Madrid, pág. 404 y siguientes.

(3) Sobre el problema de las lagunas y antinomias jurídicas vide: CH. PERELMAN y otros "Les antinomies en Droit" y "Le probleme des lacunes en Droit", ambos editados por Emile Bruylant, Bruxelles, como "Travaux du Centre National de Recherches de Logique", así como "Etudes de Logique Juridique", del mismo Centro, 1966.

lar que los sistemas jurídicos positivos han tenido presente más el problema de la hermeticidad del Derecho (anomia jurídica, teoría de las lagunas), que el de la univocidad (una sola respuesta ante cada pregunta); lo cual puede tener su causa en que del Derecho, como afirma GUASP (1), no puede predicarse una unidad absoluta sino solo relativa. En efecto, - así como el artículo 1º, párrafo 7 del Código civil (2) brinda bases suficientemente seguras para enfrentarse con el problema de las lagunas, el tema de las antinomias debe tratar de resolverse mediante la teoría de la interpretación, es decir, buscando la solución adecuada (la única respuesta) al caso o cuestión controvertida.

Son precisamente las antinomias las que obligan a un reconocimiento terminante de la unidad relativa del Derecho (3), y si la antinomia se produce por cuanto la pluralidad de mandatos jurídicos sobre el mismo

- 
- (1) Opus cit. pág. 410 y siguientes, la doctrina de GUASP, con anterioridad había sido esbozada en su Prólogo al "Derecho Procesal Administrativo" de Jesús González Pérez. Madrid. Instituto de Estudios Políticos. 1964, aunque, naturalmente, sin una precisión de ideas absoluta.
- (2) Los Jueces y Tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido.
- (3) "La existencia incontestable de pluralidad de respuestas jurídicas a un mismo interrogante, según las variaciones, calificadas jurídicamente, del tiempo y del espacio, revela, en consecuencia, ya desde el primer momento, que no cabe hablar, con propiedad, de una unidad absoluta del orden jurídico, sino de una unidad simplemente relativa". GUASP, "Derecho", cit., pág. 415. Postura que, en la actualidad cuenta con el apoyo del artículo 3º, párrafo 1º del Código Civil, que es

caso implica su diversidad, y, por ello, la incompatibilidad de uno con otro, se hace necesario depurar el ordenamiento, mediante la eliminación de todos los mandatos antinómicos menos uno, o bien, sustituyendo todos los mandatos antinómicos por otro mandato, sin lo cual, la plenitud del ordenamiento quedaría comprometida (1).

#### C.- Significado de las ramas del Derecho

Lo expuesto respecto de la unidad relativa del Derecho implica la admisión de ramas del ordenamiento jurídico, como conjuntos normativos - específicos, es decir, como sectores del Derecho que regulan una determinada materia brindando soluciones armónicas. Pero la caracterización de una rama jurídica exige precisar más el tema porque, en primer lugar, habrá que determinar cuáles son los requisitos o condiciones que deben darse para predicar de un conjunto normativo que es una rama del Derecho y, en segundo lugar, habrá que establecer el para qué de esa rama, es decir, su valor, tanto dogmático como a efectos de docencia o investigación.

Este segundo apartado es, sin duda, de excepcional importancia, - pues en el desarrollo de las ciencias un acicate muy especial viene representado por la necesidad de enseñarlas, lo que implica su previo cono-

---

tablece: "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, su relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

(1) CARNELUTTI, "Teoría General del Derecho". Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1955, pág. 108 y siguientes.



cimiento, es decir, su investigación. Y si esta afirmación es válida en cualquier campo científico, la experiencia muestra su firmeza en el Derecho pues, en gran medida, la creación de nuevas ramas del mismo se ha producido en el ámbito académico, fiel selector de las corrientes reales - que han ido determinando la necesidad, primero, de una atención preferente a ciertas materias y, luego, de otorgarles autonomía didáctica. La independencia, una vez conseguida en el seno de la enseñanza, trae inevitablemente consigo un impulso de las tareas investigadoras para ofrecer al estudiante un sistema de la disciplina que permite, entonces, deducir - los principios dogmáticos, propios y específicos, que la informan y, por fín, elaborar los conceptos jurídicos que la definen y le dan sus caracteres peculiares.

Todo ello implica un largo y dificultoso proceso de elaboración - por lo que la formación de los conceptos jurídicos propios de cada disciplina - o, de otra forma, el sentido que en un determinado ámbito normativo tiene cada concepto - va variando en el tiempo, depurándose y caracterizándose para ser útil a los efectos que en la rama en que han de utilizarse sean pertinentes.

De aquí que una rama jurídica signifique una pluralidad de cosas. En primer término, que el núcleo de materias que la forman ha alcanzado un nivel importante de elaboración (mayor o menor según su relativa modernidad) que permite su enseñanza separada de los demás. En segundo lugar, que los conceptos jurídicos que en su seno se han acuñado, depurado

o modificado, lo han sido precisamente porque esta labor era necesaria para que el Derecho, considerado en su integridad, pudiera ofrecer una respuesta ante una demanda que hasta entonces no se le había formulado. Son, pues, estas nuevas respuestas a preguntas las que determinan el nacimiento y el desarrollo de las específicas disciplinas jurídicas. Hay, en el origen de ellas, una pregunta sin respuesta, una anomia, o una - respuesta que no satisface cumplidamente la necesidad sentida. Y este - segundo caso, junto a ser el más usual, es el que plantea más delicados problemas porque lo que ocurre es que la respuesta inconcreta o incompleta viene mediatizada por lo que, hasta el momento, se ha pensado sobre el tema, y ello implica la necesidad de una profunda revisión crítica de lo ya realizado.

En cuanto a los requisitos de un conjunto normativo para alcanzar la consideración de rama jurídica, su determinación tampoco está exenta de dificultades, especialmente porque se trata, en gran medida, de una cuestión de grados, difícil de valorar. ¿Por qué podemos hablar sin temor de Derecho administrativo, como rama del Derecho público, y sin embargo, aunque empleemos la expresión con un sentido similar, no lo hacemos de un Derecho de los funcionarios públicos? ¿Qué utilidad tendría - distinguir conjuntos normativos minúsculos hasta convertir el mundo jurídico en un exuberante conjunto de microcosmos? ¿Hasta donde llegar en la distinción de ramas y subramas?

A nuestro entender, ni cabe ni sería prudente tratar de resolver

este espinoso problema de un modo apriorístico: serán las necesidades de la vida jurídica quienes vayan marcando pautas al respecto. Tantas veces como exista un núcleo de cuestiones sin respuesta jurídica y haya entre ellas un vínculo de relación distinto del existente en otras ramas, surgirá la necesidad de elaborar y construir una nueva rama, y sólo entonces. Por ello consideramos básicos dos requisitos: uno, negativo, que la nueva rama no pueda confundirse o fusionarse con otra ya existente, porque las nuevas cuestiones no sean verdaderamente nuevas, sino que formen parte del tronco de otra disciplina. Otro, positivo: la existencia de un vínculo de relación propio, de una idea central específica, como elemento que singularice el conjunto normativo.

Por lo que al Derecho Tributario se refiere, que es, en definitiva, lo que en este trabajo interesa, su razón última de ser se basa en que - la actividad financiera - su objeto material de conocimiento - es una actividad instrumental, que posibilita otras actuaciones en la esfera administrativa, allegando, para ello, recursos económicos. No es, pues, una finalidad en si misma, como son las otras actividades de la Administración. Y como corolario de esta nota, que es una actividad pública, y en cuanto tal presidida por la idea de la organización, porque se realiza - siempre por entes públicos dotados de poder de imperio. Claro es que, en cuanto que se desarrolla por la Administración, sus procedimientos son de Derecho Administrativo, por lo que, en puridad, la autonomía científica solo debe predicarse del Derecho Tributario material, pues el formal

no es sino una aplicación (incluso con no demasiadas especialidades) de los procedimientos administrativos generales, y si se encuadra dentro - del ámbito del Derecho tributario es más por meras razones didácticas o de conveniencia expositiva que por motivos de fondo.

#### D.-Derecho Privado y Derecho Tributario

Para entender correctamente la forma en que actualmente se plantean las relaciones entre Derecho privado y Derecho tributario es forzoso remontarse a los orígenes de la discusión, analizar cómo los planteamientos y, consecuentemente, las posturas doctrinales, han ido variando para tratar de centrar el tema en nuestros días (1)

##### 1.-El origen de la polémica. Las posiciones de GENY y TROTABAS

En los últimos años de la década de los veinte y principios de los treinta se suscitó en Francia una importante polémica respecto de las re-

---

(1) La bibliografía sobre el tema es abundantísima. Por vía de ejemplo, podemos citar: GRECO, Giuseppe: "Diritto privato e diritto finanziario" Revista Italiana de Diritto Finanziario, 1937. pág. 318. ALBINANA, César: "Derecho privado y Derecho tributario. Supremacía o hermetismo". Conferencia de clausura Curso 1972.1973 del Centro de Estudios Tributarios y Económicos. Publicado en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1973.- Madrid. Editorial de Derecho Financiero 1975, pág. 435.

laciones entre el Derecho fiscal y el civil que merece ser aquí recogida porque el núcleo de los problemas que entonces se debatieron continua vigente en nuestros días, si bien puede considerarse que han cambiado las perspectivas en que se sitúa el tema.

Los datos esenciales de la discusión y los argumentos empleados - fueron los siguientes. Por una parte, TROTABAS (1) defendía la postura - del carácter autónomo a ultranza del Derecho tributario respecto del Derecho privado, en el sentido de determinar si, cuando la ley fiscal permanece muda ante una determinada cuestión, el juez y el intérprete han - de someterse o no, para resolverla, a las reglas del Derecho privado. En su opinión, la autonomía del Derecho fiscal consiste precisamente en que éste puede brindar sus propias soluciones con independencia de las reglas civiles o mercantiles. Naturalmente, el propio autor reconoce la existencia de un "fondo jurídico común" que se integra de principios comunes a toda disciplina y que, como tal, sirve de elemento unificador. Bien entendido que, siempre en su opinión, sólo razones históricas determinan que se haya identificado tal fondo común con el Derecho civil.

Lo expuesto, sin embargo, no basta para hacerse idea cabal de la - doctrina de TROTABAS, pues en su formulación está presente, con capital - importancia, la idea de potenciar los estudios (universitarios) jurídico-

---

(1) Essai sur le Droit Fiscal.- R. S.F. 1928, pág. 201 y siguientes, en especial, 208.

financieros, que en el país vecino arrastraban en la época una vida lánguida. Reconocer la autonomía del Derecho fiscal en el expresado sentido no suponía, pues, una simple aspiración científica y dogmática, sino, - asimismo, dar entrada en los planes de estudio al Derecho fiscal, en su más amplio sentido y no sólo como la exégesis de la legislación financiera, al modo en que se venía haciendo. Situarse en este contexto es, insistentemente, básico para comprender el pensamiento de TROTABAS.

Por su parte, GENY (1) replica en contra de la postura reseñada basándose en las afirmaciones que siguen.

En primer término, considera que es improcedente plantear el tema como un problema de subordinación del Derecho fiscal al Derecho civil. - Ambos se encuentran en un plano de igualdad, en cuanto ramas jurídicas, sin que ninguna de ellas domine a la otra .

En segundo lugar, considera que hablar de autonomía de ramas jurídicas es atentatorio contra el concepto de unidad del Derecho. Entiende, consecuentemente, que de lo único que puede hablarse, con precisión, es de "particularidades" de las diferentes disciplinas.

En tercer lugar, el planteamiento dado por TROTABAS se varía en el siguiente sentido: el juez, en la aplicación de los impuestos: ¿encuen-

---

(1) "La particularisme de Droit Fiscal". Revue Trimestrelle de Droit Civil.- Oct.-Diciembre 1931, nº, 4, págs. 797 y siguientes.

tra los elementos necesarios de interpretación en la ley fiscal? Si no es así, ¿en qué medida habrá de utilizar el derecho común para dar aplicación adecuada al derecho que interpreta? Su conclusión es, precisamente, la contraria a la mantenida por TROTABAS: cuando la ley fiscal se refiere pura y simplemente a situaciones jurídicas, definidas por el Derecho común, sin ninguna modificación implícita o explícita de éste, el intérprete deberá atenerse necesariamente a lo dispuesto por el Derecho común.

## 2.- Reflexiones críticas

Como fácilmente se observa, la polémica entre los dos maestros franceses está cargada de sugerencias y goza hoy de una lozanía que hacía aconsejable recogerla, aunque solo se haya hecho respecto de su núcleo esencial.

A nuestro entender la evolución del pensamiento financiero permite apostillar las ideas recogidas dándoles una mayor precisión, pues aparecen mezcladas en ellas cuestiones diferentes. Por una parte, el empleo de los términos "autonomía" o "particularismo" del Derecho fiscal es, hoy día, indiferente. La preferencia de GENY por el segundo puede ser contestada, con D'AMELIO, en el sentido de que la autonomía de una rama del Derecho no incrimina el concepto unitario del Derecho mismo, pues existe un vínculo natural entre las distintas ramas de modo que ninguna de ellas puede vivir en régimen de autonomía absoluta, porque

ninguna se puede bastar a sí misma (1).

Por otro, el generalizado reconocimiento de la autonomía del Derecho tributario ha hecho perder, en gran medida, sentido polémico a esta parte de la discusión.

Pero, en segundo lugar, los autores franceses comentados olvidan una distinción básica a este respecto: la de integración e interpretación de la ley. La integración es aquella operación jurídica que tiene por finalidad colmar las lagunas de la ley, en tanto que la interpretación se encamina a la fijación del sentido concreto del contenido de la ley. Por tanto, los problemas a delimitar son distintos. Por una parte, habrá que determinar cuáles son los remedios jurídicos ante una situación de anomia, cuestión mucho más amplia que la de investigar, como propone TROTABAS, si, cuando la ley fiscal permanece muda ante una determinada cuestión, el juez o el intérprete, han de someterse o no, para resolverla, a las reglas del Derecho privado. Es decir, la problemática de la integración de la ley tributaria ha de plantearse en su conexión con la totalidad del ordenamiento jurídico y no sólo con el Derecho privado. Por mencionar un ejemplo, aunque sea completamente extraño al tema objeto de este trabajo, piénsese que en nuestra Ley General Tributaria, al regular el tema de las

-----

(1) "L'autonomia dei Diritti, in particolare del Diritto Finanziario, nell'unita del Diritto". R.D.F.S.F. 1941, págs. 1 y siguientes.



infracciones, a pesar de que el contexto general, incluso en el propio concepto de infracción, ofrece un gran paralelismo con la infracción criminal, nada se dice, sin embargo, de la posible aplicación subsidiaria de las normas propias del Derecho penal en todo lo que aquélla no regula (causas de justificación, coautoría, etc.). He aquí una clara laguna de la ley que la interpretación es incapaz de llenar, precisamente porque no hay norma que interpretar, sino un vacío que colmar,

De otra parte, situándonos ya en el campo de la interpretación (fijación del sentido de la Ley), las cuestiones suscitadas por GENY también - pueden ser objeto de precisión. Cuando se pregunta si el juez, en la aplicación de los impuestos, encuentra en la Ley fiscal todos los elementos necesarios para la interpretación y en qué medida habrá de utilizar el Derecho común (Derecho civil) para dar aplicación ordenada al Derecho que interpreta, se están planteando dos órdenes de problemas: uno general y otro particular. El primero, ni más ni menos, es el tratamiento integral de la interpretación de la Ley tributaria, en el que no entraremos porque dilataría excesiva e innecesariamente los límites de nuestro trabajo. El segundo, mucho más concreto, el del valor en el Derecho tributario de los institutos jurídicos de otros campos y, en especial, del Derecho privado.

### 3.- Valor de los institutos privados en el Derecho tributario

La discusión respecto del valor de los institutos jurídico-tributario ha cobrado una importancia relevante sobre todo por la existencia de -

tributos que gravan específicamente tales institutos. En especial, la existencia de impuestos íntimamente apegados a la vida jurídica, al tráfico patrimonial en concreto, ha motivado la necesidad de pronunciarse sobre el sentido de las normas tributarias cuando hacen referencia a los actos y contratos a través de los cuales se articula dicho tráfico. Por poner un ejemplo, cuando un impuesto sobre transmisiones afirma que se gravarán las compraventas ¿ha de entenderse dicho término en el sentido acuñado por la doctrina civil o el Derecho tributario puede construir un concepto de compraventa diferente y propio?

Ante este interrogante se han elaborado dos respuestas. La una afirma la necesidad de mantener las calificaciones jurídico-privadas en el ámbito tributario, invocando la necesidad de mantener la unidad del ordenamiento jurídico. La otra, mantiene la posibilidad de que el Derecho tributario, al utilizar conceptos de otras disciplinas jurídicas, en méritos a que las relaciones se regulan con finalidades diferentes, los emplee en un sentido diferente al que los utilizó el sector del ordenamiento en que el instituto tuvo su origen.

#### a.- La posición de VANONI

EZIO VANONI ha sido quien con mayor precisión ha enunciado la segunda de las teorías señaladas (1).

---

(1) "Elementi di diritto tributario", pág. 10 y siguientes, en "Opere Giuridiche", tomo 1º, Giuffrè, Milano, 1962 y "L'unità del Diritto ed il

En su opinión, ha de partirse, en primer término de la idea de que las relaciones de los institutos del Derecho tributario con los de los otros conceptos del Derecho es una cuestión exclusivamente dogmática, - que debe prescindir de toda preocupación referida a la política de las relaciones entre contribuyentes y fisco. De esta manera, el autor se separa, desde el principio, del planteamiento del tema en la doctrina francesa, grandemente influida por el deseo de garantizar al contribuyente - contra la arbitrariedad administrativa. Según esta doctrina, al admitir calificaciones diferentes de las del Derecho privado en el campo tributario sufriría la seguridad jurídica, puesto que un determinado concepto - sería susceptible de definiciones distintas. Por el contrario, en el sentir de VANONI, la mejor vía para evitar abusos, tanto del legislador como de la Administración consiste en construir los instrumentos necesarios para cumplir las funciones que están llamados a desempeñar, por lo que a desiguales relaciones corresponderán desiguales institutos, sin perjuicio de la oportunidad de valerse de elaboraciones ofrecidas por otras ramas del Derecho con el fin de simplificar la formulación de las normas tributarias, aún a costa de disminuir su eficacia para el logro de sus propios fines.

El principio general es, pues, que el Derecho tributario tiende a formular sus propios institutos, de acuerdo con sus fines peculiares.

-----  
valore per il Diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi", eadem loci, tomo 1º, pág. 437, 1961.

Así, por ejemplo, mientras que el Derecho privado al regular la compraventa se preocupa de tutelar el desarrollo de una actividad individual, dirigida a fines individuales, el Derecho tributario considera la relación - que surge, como consecuencia del contrato, entre Estado e individuo, haciendo nacer un deber tributario.

Los institutos así elaborados en los dos campos del Derecho, aunque lleven el mismo nombre y se basen en el mismo hecho, no son conceptualmente idénticos. La ley tributaria puede unir el nacimiento del crédito tributario al fenómeno de la venta, en cuanto revela, en el paso de riqueza que se verifica a través del contrato, una manifestación de capacidad contributiva. Es claro, afirma VANONI, que el Derecho tributario, en el contrato de compraventa, lo que ve es, esencialmente, un cambio de riqueza. Y el tributo se deberá tantas veces cuantas tal cambio se presente, incluso cuando la relación en que se articule no entre en los límites del instituto de la venta según el Derecho privado. De donde se deriva que con el mismo término pueden designarse, en los distintos campos jurídicos, - conceptos que, aún teniendo una raíz común no pueden considerarse idénticos.

Este principio general de la independencia de los institutos del Derecho tributario es matizado por VANONI con las siguientes excepciones:

1.- El Derecho tributario puede valerse de los institutos disciplinados por otros campos del Derecho como "datos de hecho" para la construc

ción de institutos tributarios.

2.- En segundo lugar, en el Derecho tributario se aplican y utilizan conceptos, no ya propios de otras disciplinas jurídicas, sino de la teoría general del Derecho, válidas por tanto en toda rama jurídica. El ejemplo citado por VANONI es el de la capacidad jurídica.

3.- Por último, el Derecho tributario hace, en ocasiones, reenvíos implícitos o expresos a institutos de otros campos jurídicos, los cuales alcanzan así eficacia para regular relaciones tributarias conservando - sus características y funciones propias. Se pueden encontrar ejemplos de esta índole en el campo del Derecho tributario formal.

b.- La posición de BERLIRI

BERLIRI (1) ha criticado detenidamente la postura de VANONI manteniendo exactamente la tesis contraria, es decir, atribuyendo a las expresiones técnico-jurídicas empleadas por el Derecho tributario el mismo valor que poseen en las otras ramas del Derecho, mientras no conste, o bien que el legislador haya incurrido en una impropiedad lingüística (en cuyo caso el intérprete podrá y deberá, interpretar la norma atribuyendo

---

(1) "Principios de Derecho tributario", vol 1º, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1964, págs. 98 y siguientes. Traducción de F. Vicente-Arche. En la 2ª edición italiana (Milano, Giuffré, 1967, pág. 122 y siguientes), no ha alterado su pensamiento.

a la palabra el significado técnico que ha tenido presente el legislador) o bien que haya querido atribuir a la expresión un significado especial para un determinado impuesto o para aquella determinada rama del Derecho.

Gráficamente expresa el docente de Roma la razón de su repulsa de la tesis de VANONI, al afirmar que más que una contrucción... es una demolición, pues si el Derecho tributario puede dar, en tesis general, su propio concepto de cada instituto jurídico, sería necesario, para comprender las leyes tributarias, una especie de vocabulario que precisase el significado que adoptan las expresiones jurídicas cuando son utilizadas en aquéllas.

Pero es más, aún admitiendo la tesis de VANONI, ante el caso concreto habría que determinar si no se trata de una de aquéllas excepciones respecto a las cuales no despliega su eficacia el principio de la independencia de la calificación tributaria y, entonces, tropezaríamos con el contrasentido que supone que una regla sobre la interpretación de una norma depende de la interpretación de la norma misma.

Pese a la crítica recogida, BERLIRI reconoce que en la tesis de VANONI hay algo de verdad, ya que es muy frecuente que cuando el legislador usa una determinada expresión jurídica lo haga teniendo en cuenta, no ya la especial estructura jurídica de aquél instituto, sino la situación económica que corresponde al mismo. Pero esto no supone admitir que el lenguaje del legislador tributario sea distinto del del legislador mercantil o civil, sino que la búsqueda de la intención del legislador puede conducir

a la conclusión de que una determinada palabra ha sido usada por la norma en sentido impropio - y, en tal caso, habrá que rectificarla - o que aquélla ha sido usada con vistas a una cierta situación económica que normalmente corresponde a ese determinado instituto y que, por tanto, la norma podrá extenderse por analogía a otros casos en los cuales exista la misma situación económica, ya que es precisamente ésta la que constituye el supuesto fáctico de la norma jurídica.

#### c.- Reflexiones críticas

Hasta fecha muy reciente la doctrina española se ha ocupado escasamente de la problemática que venimos tratando (1), pero esta situación se ha roto con un trabajo del profesor ALBIÑANA, aparecido últimamente y que puede resultar sumamente orientador a la hora de sentar conclusiones (2).

- 
- (1) Existen algunos trabajos, como los de Luis CORONEL de PALMA: "Relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho privado", recogido en "VI Semana de Estudios de Derecho Financiero", Madrid, Editorial de Derecho Financiero 1958 pág. 121 y siguientes

También Antonio RODRIGUEZ ADRADOS presentó una ponencia al XI Congreso Internacional del Notariado Latino (Atenas, 1971) sobre "La influencia de la Ley Fiscal sobre los Contratos", publicado por la Junta de Decanos, Madrid, 1971, 101 págs. y José Ignacio MONEDERO GIL pronunció una conferencia en la Academia Matritense del Notariado el 25 de Octubre de 1974 con el título "Hacienda y haciendas privadas: del conflicto a la interdependencia jurídica", publicado en separata por el Servicio de Estudios de la Dirección General de lo Contencioso del Estado. Ministerio de Hacienda.

- (2) "El Derecho privado en el ordenamiento tributario español", Estudio Introductorio a la obra de M.A. LLAMAS LABELLA "Ensayos sobre Jurisprudencia tributaria", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

A juicio de ALBIÑANA, se ha producido recientemente un rebrote de la preeminencia privatista en la aplicación del Derecho tributario, en la medida en que permite dulcificar o eludir, en ciertos supuestos, el peso del tributo (1), tendencia contra la que se debe reaccionar con apoyo en el principio de capacidad contributiva. En este sentido, siempre según ALBIÑANA, el Derecho tributario ha de calificar como "indirecto" todo negocio jurídico-privado, porque la capacidad económica contemplada por el tributo no tiene por qué coincidir - al menos, necesariamente - con el pacto estipulado por los intervinientes. Y, en base a estas razones, considera que, dentro de la ortodoxia jurídico-tributaria, cualquier otro criterio aplicativo que se ampare en los métodos interpretativos - elaborados por y para una determinada disciplina jurídica (el Derecho - privado), no debe ser seguido por el Derecho tributario, si, coetáneamente no acata y sirve al principio de capacidad económica, que es esencia y fundamento del Derecho tributario.

Ahora bien, para que el principio de capacidad económica sea realmente operativo tendría que, bajando del pedestal constitucional, incorporarse a las leyes ordinarias de cada tributo, de tal modo que fuera de

-----

(1) Obsérvese que este planteamiento - posibilidad de eludir el tributo - es distinto del de GENY - seguridad del contribuyente.



directa aplicación y el intérprete pudiera ampararse en él de forma inmediata y flexible.

El camino de esta incorporación debería ser, según ALBIÑANA, la recepción en las normas tributarias del "objeto" o "materia" imponible como fundamento jurídico de cada tributo, en cuanto dicho concepto es la traducción normativa del principio de capacidad económica referido a cada im puesto.

El hecho de que estas ideas, aunque se propusieran, en su día, en el Anteproyecto de Ley General tributaria, no hayan pasado al texto definitivo, hace que nuestro ordenamiento jurídico carezca del precepto que impida, con carácter general, la aplicación de las normas de Derecho privado sin pasar por el "espato" tributario y refringente - son palabras de ALBIÑANA - que constituye el principio de capacidad contributiva.

Recapitulando ahora lo expuesto resultan claras las dos posiciones que la doctrina ha mantenido respecto del tema que nos ocupa. O se admite el principio de la independencia del Derecho tributario o se admite su su bordinación a las otras ramas jurídicas en punto a la conceptualización de los institutos jurídicos.

Ahora bien, inclinarse por una u otra de estas posiciones exige determinar previamente si nuestro derecho positivo y nuestra jurisprudencia han mantenido alguna tesis al respecto.

En el ámbito del derecho positivo ya la antigua normativa de los Impuestos de Derechos Reales y de Timbre del Estado ordenaba que tales impuestos se exigieran con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable y este mandato ha sido heredado por los actuales impuestos sobre transmisiones patrimoniales y entes jurídicos documentados (1)y, con mayor amplitud, por la Ley General Tributaria alextenderlo a todos los impuestos (2).

Ahora bien, la referencia de la Ley General Tributaria a la "verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible" no nos resuelve el problema planteado.

---

(1) El artículo 7º del Texto Refundido aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, dispone en su párrafo 1º: Los impuestos que regula ésta - Ley se exigirán con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma - como intrínseca, que pueden afectar a su validez o eficiencia".

(2) Dispone en su artículo 25:

- 1.- El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.
- 2.- Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida a la denominación utilizada por los interesados prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma - que pudieran afectar a su validez.
- 3.- Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

En efecto, en primer término, porque la distinción entre hechos im-  
ponibles jurídicos y hechos im-ponibles económicos carece de sentido. Si  
la propia Ley General Tributaria dice, en el artículo 28, que el hecho im-  
ponible es el "presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por  
la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el naci--  
miento de la obligación tributaria", es claro que todo hecho im-ponible es  
un hecho jurídico, en cuanto recogido por la ley.

Pero es que, en segundo lugar, la referencia a la verdadera natura-  
leza jurídica del hecho im-ponible, también es equívoca a nuestros efectos,  
porque tanto la ley civil como la ley tributaria pueden configurar válida-  
mente la "verdadera naturaleza" del hecho.

A los preceptos reseñados no podemos, en consecuencia, darles mayor  
alcance del que cabalmente tienen, a saber: evitar que los particulares -  
utilicen en su favor la mera apariencia formal del hecho im-ponible para -  
conseguir finalidades distintas por cauces tributarios menos costosos. En  
definitiva, no hay aquí sino una aplicación de la prohibición del fraude  
de ley.

Sin embargo, aunque estos sean los términos reales de planteamiento  
de los preceptos citados, es posible encontrar algún dato para la solu--  
ción del problema en la jurisprudencia que en torno a ellos se ha produ-  
cido, pues cuando se ha tratado, especialmente en los impuestos sobre -  
transmisiones patrimoniales, de determinar cual era la tarifa aplicable

a algún acto o contrato de dudosa configuración, su "verdadera naturaleza" se ha entendido que era aquella que las reglas de la exégesis determinan - de acuerdo con los preceptos del ordenamiento civil, de modo que solo cuando el propio Derecho tributario dicta normas concretas y específicas para configurar a su saber y entender un determinado instituto jurídico, se puede prescindir, como deseaba VANONI y preconiza, en cierta medida, ALBIÑANA, de las reglas del ordenamiento civil.

LLAMAS (1) ha señalado las siguientes tendencias jurisprudenciales:

- 1.- El primer criterio es el de imputar al concepto, en el orden tributario, el mismo valor que le atribuye el orden jurídico donde primeramente fué calificado.
- 2.- El segundo criterio viene presidido por la necesidad de hacer una determinación jurídica de los conceptos que, en todo o en parte, dé la espalda a las anteriores valoraciones jurídicas que de los mismos existían. Este criterio puede tomar diversos sentidos:
  - a) Introduciendo en las calificaciones o definiciones originarias matices que en nada afectan a la realidad jurídica intrínseca del concepto, pero que, en cierta manera, configuran diversamente sus características formales, adaptándolas a las peculiaridades tributarias.

---

(1) Ensayos sobre jurisprudencia tributaria, cit. pág. 100 y siguientes. Veanse las Sentencias allí recogidas.

- b) Implicando una serie de alteraciones, parciales o totales, en la valoración jurídica de tales conceptos de manera que queden modificados en su verdadera naturaleza sustancial - aunque para nada afecten a sus características formales - a los efectos necesarios de orden tributario.

A nuestro entender, y dado que la Jurisprudencia no ha dado una respuesta unívoca a la cuestión planteada, la postura que debe mantenerse es la de que cuando el Derecho tributario no brinde un concepto jurídico específico del instituto de que se trate, ni dicte reglas concretas y determinadas que alteren, a efectos fiscales, su naturaleza privada, deberá tomarse tal y como aparece regulado en el Derecho privado.

La formulación propuesta no se basa en simples pruritos de originalidad expositiva, sino que se apoya en las siguientes razones: en primer término si al Derecho civil se le otorga categoría de Derecho común, el Derecho tributario aparecerá con "lex specialis" y, por tanto, sus mandatos deben primar ante el supuesto concreto. La tesis mantenida es, además, concorde con el artículo 9º, párrafo 2º de la Ley General Tributaria, según la cual tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común.

En segundo lugar porque, admitiendo la tesis expuesta se salva el importante problema del mantenimiento de la seguridad jurídica. Si cada rama del ordenamiento pudiera tener su propio elenco de instituciones y conceptos, no ya expresa y específicamente dibujados, sino modelados tácitamente,

tamente, en función de los fines que la disciplina en cuestión pretendiera lograr, no es dudoso que el particular perdería toda noción de cuáles son realmente sus deberes y obligaciones, cosa que no ocurrirá cuando, para el logro de sus propósitos, el legislador (tributario, en lo que ahora nos interesa) defina expresamente sus propósitos. Y de que esto ha sido perfectamente percibido por el ordenamiento positivo es buena muestra la frecuencia con que en nuestros textos encontramos la expresión: "a efectos tributarios, se entenderá...". Lo que realmente conduce a la inseguridad no son las declaraciones legales rotundas, por mucho que interfieran, recorten o modifiquen el régimen jurídico privado de una institución, sino las regulaciones tácitamente contrarias a ese régimen, que son, en definitiva, las que han permitido la construcción de teorías, como la doctrina de los tipos o la de la interpretación económica de las leyes tributarias, que repudian, en definitiva, el empleo contrastado durante largos años por la técnica jurídica, del método lógico de interpretación.

En definitiva, podemos concluir afirmando que la problemática básica de las relaciones entre Derecho privado y Derecho tributario es reconducible a tres temas: el de la formulación de las leyes tributarias, en la fase prelegislativa, y los de la integración y de la interpretación de las normas de esta índole, en la fase postlegislativa. Los tres problemas - formulación de la ley, integración de la ley e interpretación de la ley - no han sido distinguidos, con frecuencia, por la doctrina y ello ha contribuido al oscurecimiento de las cuestiones. Es más, la técnica jurídica se ha volcado en el análisis de los problemas interpretativos, como

más cercanos a la diaria aplicación de la ley, dejando en un segundo plano los restantes. De ellos - formulación e integración - en nuestros días cobra una especial relevancia el primero, por la inusitada rapidez con - que se producen los cambios de legislación que, como tantas veces se ha - repetido, no alcanza el grado de madurez necesario para la que ha de ser norma de conducta de la colectividad humana.

Por último, creemos que, al menos a los efectos de nuestro trabajo esta posición es, por lo menos, más útil que aquella que analiza las relaciones entre derecho privado y tributario distinguiéndolas en tres clases: relaciones de subordinación, relaciones de coordinación y relaciones de interdependencia.

Así, para Liccardo (1), las relaciones de subordinación son aquéllas que vinculan una disciplina respecto de la otra, determinando una dependencia de la primera respecto de la segunda.

Las relaciones de coordinación son aquéllas que aparecen cuando un instituto de una de las dos disciplinas aunque sea acogido por la otra no es íntegramente recibido, sino adoptado a través de modificaciones sustanciales en la segunda disciplina.

Y nos encontramos ante relaciones de interdependencia cuando separa

---

(1) Liccardo, Gaetano.- "Introduzione allo studio del Diritto Tributario" Jovene. Nápoles 1962, págs. 358-360.

damente surgen y se elaboran en las distintas disciplinas institutos que, teniendo idéntica denominación, al hipotizar las mismas realidad jurídica, ostentan cada uno caracteres originales propios distintos el uno del otro.

Efectivamente, esta trilogía de relaciones resulta válida como guía general, pero al aplicarla al conjunto de casos concretos que se dan en la realidad demuestra que cada instituto puede encontrarse en uno u otro supuesto, en función de la situación que se examine. La utilidad resulta, pues, mayor para análisis generales del ordenamiento que cuando se pretende, como es nuestro caso, un examen pormenorizado de un tema concreto.



II.- RENTA Y FRUTOS

#### A.- Planteamiento

El rápido repaso dado a la doctrina en el capítulo anterior nos permite observar que el enfoque de las relaciones entre Derecho privado y Derecho tributario ha discurrido, en términos generales, por canales bien determinados: la preocupación fundamental se ha centrado en justificar la consideración de los actos o negocios jurídicos como hechos imponibles, bien aceptándolos en su íntegra juridicidad, bien en cuanto medios de instrumentarse las relaciones económicas.

Por nuestra parte, el empeño se va a circunscribir en algo más concreto: analizar el objeto imponible, el elemento material del presupuesto de hecho de los impuestos que gravan la renta, para determinar el grado de correlación entre lo que la doctrina tributario entiende por renta y los conceptos existentes en el Derecho privado, especialmente, el concepto de fruto.

Para adentrarnos con ciertas garantías de éxito en esta materia es preciso recordar, aunque sea bien sabido, que el Derecho tributario, casi hasta nuestros días, ha estado fuertemente influido por principios extra-jurídicos, procedentes del campo de la Economía Financiera. Influencia conceptual que tiene todavía hoy un importante reflejo terminológico. De aquí, por ejemplo, y en lo que a nosotros afecta, que no sea frecuente encontrar la locución "frutos" en las normas fiscales en su sentido jurídico privado y que sea sustituida por otros vocablos de raigambre económica:

renta, rendimientos, productos, ... Señalamos, a título de curiosidad, que en un Anteproyecto de Ley de Bases de la Contribución General sobre la renta de mayo de 1954 (1) se establecía en su Base 1ª: "Se considerará como renta, a los efectos de esta Contribución, el importe de los frutos naturales, industriales o civiles obtenidos por las personas físicas de la propiedad, uso o disfrute de los bienes, cualquiera que sea su naturaleza, así como los productos del ejercicio de toda profesión, arte, industria, comercio o que tengan su origen en cualquier otro concepto y que no estén expresamente exceptuados".

Este precepto, recogido también en el anteproyecto de ley del mismo impuesto de agosto de 1954 con muy escasas variaciones (2) no es, sin embargo, usual en nuestra legislación tributaria, como tendremos ocasión de comprobar.

La razón de esto es, sin duda, la que apuntamos hace un instante: la influencia de los conceptos económicos en el Derecho tributario, Bien entende

- 
- (1) Puede consultarse en C. ALBIÑANA, "La Contribución General sobre la Renta en los años 1953-1954", Madrid, 1969, pág. 131.
- (2) Artículo 1º, párrafo 2º: "Se considerará como renta, a los efectos de esta Contribución, el importe de los frutos naturales, industriales o civiles obtenidos por las personas físicas, de la propiedad, uso o disfrute de bienes, cualquiera que sea su naturaleza, del ejercicio de toda profesión, arte o industria, así como por todo otro concepto no exceptuado expresamente en esta Ley, los cuales tributarán, cada uno de ellos en el modo, forma y medida que se establece en los artículos siguientes".- Vide en ALBIÑANA, <sup>Opus</sup>, cit. pág. 233 y siguientes.

dido que tal influencia, en el aspecto que comentamos, no debe considerarse nociva, en tanto en cuanto contribuye a que el Derecho tributario forme sus conceptos nucleares propios. No hay lugar a inseguridad jurídica - siempre y cuando los conceptos económicos sean juridificados. Donde realmente está el problema es en determinar las vías técnicas a través de las cuales se produzca la asunción de conceptos.

En este sentido, podemos afirmar que la tecnificación referida se - ha venido produciendo a través de esquemas fundamentalmente económicos. Ahora bien, el concepto de renta, incluso en el ámbito estrictamente económico no es, en modo alguno, fácil de determinar (1).

FUENTES QUINTANA entiende por renta la suma de ingresos referida a una persona, obtenida como resultado de distintas operaciones aritméticas. Y señala cómo, según el cómputo de estas operaciones, surgen dos conceptos fundamentales de renta (2). El primero es el de renta en función de la periodicidad (VON HERMANN), según el cual son sumandos como elementos de la renta los ingresos que proceden de una fuente cuya existencia viene

---

(1) Un repaso de las principales teorías al respecto puede encontrarse, - entre otros muchos, en GARCIA BEISUNCE, H.A. "El concepto de rédito - en la doctrina y en el Derecho tributario", Depalma, Buenos Aires, - 1966 y en NAPOLITANO, L: "Il reddito nella Scienza delle Finanze e nel Diritto tributario italiano". Giuffrè. Milano 1953.

(2) Hacienda Pública. Teoría de los ingresos, Madrid, 1968, pág. 216-217.

garantizada por la periodicidad potencial de los ingresos que genera. Se excluyen, por ello, los ingresos excepcionales no periódicos y los ingresos que supongan pérdida de patrimonio.

VON SCHANZ, por su parte, ha desarrollado el concepto de renta en función del incremento patrimonial (1), que atiende a las entradas o ingresos netos de riqueza, comparando el patrimonio de un individuo en dos periodos de tiempo.

Ahora bien, sea cual sea la concepción teórica de la renta que se admita, hay algunos datos comunes del mayor interés para nosotros.

En primer término, el concepto de renta es, en todo caso, un concepto personal, pues siempre hay una persona, un sujeto, al que han de ser atribuidos los ingresos, procedentes de cualquier fuente, para determinar la existencia de renta. Y si lo que se buscan son incrementos patrimoniales la figura del sujeto mantiene el mismo relieve.

En segundo lugar, es un concepto abstracto, no material. Como dice FUENTES QUINTANA, cauce de existencia real y objetiva, solo posee existencia contable (2).

---

(1) "El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta", reproducido en "Hacienda Pública Española", nº 3/1970, pág. 155 y siguientes.

(2) Opus. cit. pág. 216.

En tercer lugar, la renta - en el sentido de renta neta que aquí interesa - es siempre resultado de una suma algebraica. Al señalar esta última nota característica no ignoramos la conocida tesis que distingue los métodos en la determinación de la renta: el analítico y el sintético, tan extendida a partir del llamado Informe NEUMARK (1). Como es bien sabido, el método analítico se basa en la determinación de la renta mediante la suma de sus distintos componentes, según la fuente de que proceden en tanto que el sintético trata de determinarla globalmente. A nuestro entender, la claridad teórica de este último concepto se nubla tan pronto como se intenta llegar a la práctica. En efecto, suele ponerse como ejemplo de impuesto sintético sobre la renta al prusiano, pero lo que no suele decirse es que tal impuesto no era objeto de control alguno. El contribuyente declaraba una cantidad total, sin obligación de citar fuentes de procedencia y la Administración, con reverencial respeto a la intimidad privada, aceptaba sin más esa cifra. Claro es que poner este "impuesto" (que más bien tiene los caracteres de una contribución voluntaria) como ejemplo del sistema sintético, parece algo peregrino (2). En la práctica legislativa la

-----

- (1) "Informe del Comité fiscal y financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark)", Madrid. Documentación Económica nº 53. Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social 1965, pág. 72.
- (2) Fritz Neumark señala: "Se olvida con excesiva frecuencia que, no hace más allá de un siglo, un Estado tan poco inclinado hacia el individualismo como Prusia no se atrevió a dictaminar la obligatoriedad de declaración en lo que entonces se llamaba impuesto sobre la renta clasificada, limitándose a consignar a este respecto en la correspondiente "Instrucción" del Ministro de Hacienda de 6 de mayo de 1851 que la ley carecía de "disposiciones acerca de las condiciones de su renta y que (quería)

determinación sintética de la renta se acerca a lo que nosotros conocemos como sistema de signos externos (por ejemplo, así ocurre en Italia). Y en tonces la comparación entre el método analítico y el sintético cobra un sentido diferente. La determinación sintética, o por signos externos, se configura como subsidiaria de la analítica para aquellos casos en que bien por dificultades insuperables de control o por otras razones de carácter técnico, la segunda - analítica - no es posible (1).

B.- Relaciones entre el concepto económico y el concepto jurídico de renta.

No deja de resultar un fenómeno curioso que, así como en los impuestos que gravan actos o negocios jurídicos se ha reflejado de manera directa e inmediata la problemática suscitada por las relaciones entre Derecho privado y Derecho tributario, cuando ha llegado el momento de determinar qué es jurídicamente la renta a efectos fiscales, la doctrina no ha recurrido a las definiciones, o siquiera a los esquemas del Derecho privado - en la materia, sino que ha seguido un camino distinto: el análisis de los

-----  
excluir toda coacción en este sentido"; el contribuyente no podía ser obligado ni siquiera de manera indirecta a dar información sobre las condiciones de renta. "Principios de la imposición. Trad. de J. ZAMIT, Madrid, I.E.F., 1974, pág. 306.

- (1) ANTON, J. y PARAMIO, F. "El régimen de determinación de la base imponible mediante signos externos de renta gastada en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas". Economía Financiera Española, nº 23, pág. 8.

textos legales tributarios en que se recoge el concepto, comparándolo con lo que la doctrina económica tenía dicho al respecto (1). Este método de trabajo, aunque pueda resultar útil, adolece de un defecto fundamental - cual es el de que los conceptos económicos que sirven de sustento a la teoría de la renta pueden resultar insuficientes, por indeterminados, a la hora de aplicarlos en el mundo jurídico y, por otra parte, su recepción directa en el ordenamiento tributario genera, a su vez, otra posible serie de perturbaciones porque el régimen jurídico del rendimiento de que se trate no puede regularse por la ley fiscal de espaldas a su ordenamiento privado. De ahí, la intención de este trabajo y, consecuentemente, que nos planteemos, como primer problema, determinar cual o cuales son los institutos privados que deben ser tomados como punto de referencia.

En efecto, los Códigos civiles no regulan la "renta" con independencia - lo que, sin duda, haría fácil nuestra tarea -, sino que manejan una serie de conceptos cuyo último significado se acerca, más o menos, al de aquella. De todos ellos es el concepto "fruto el que nos proporciona mayores elementos comparables con el término "renta", habiéndose llegado a decir que fruto, en sentido jurídico, es todo lo que es renta en sentido -

---

(1) Ejemplos cercanos de esta tendencia metodológica los tenemos en NAPOLITANO, Luigi "Il reddito nella Scienza delle Finanze e nel Diritto Tributario italiano" Milano, Giuffrè, 1953 y en GARCIA BELSUENCE, Horacio A. "El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario", aparte de otros muchos cuya cita sería enojosa.



económico (1).

Determinar la certeza de esta afirmación - o sus límites - puede ser, condensadamente, el objeto de este trabajo, en el que partiremos de las siguientes ideas fundamentales, que irán siendo objeto de análisis y contrastación.

1.- Así como el concepto de renta es un concepto personal, el de fruto es esencialmente real. El fruto es la producción de una cosa y la determinación de su titular se hace, precisamente, a través de la relación con la cosa productora, que podríamos llamar "fuente", aplicando la terminología fiscal.

2.- Frente al carácter abstracto de la renta, el fruto es, normalmente, un bien concreto y determinado o una cantidad en metálico. En este sentido quizá podría decirse que la renta es la valoración del fruto.

3.- Por último, la nota de que la renta viene determinada por una suma algebraica nos lleva a analizar si los frutos, tal y como se contemplan por nuestro ordenamiento privado, son "netos" o "brutos". La respuesta viene

---

(1) DIEZ-PICAZO y PONCE DE LEON, Luis. "Naturaleza jurídica de los minerales: ¿tienen o no la condición de frutos?", en Anuario de Derecho Civil, tomo VII, 1954, pág. 361. La afirmación queda inmediatamente matizada por el autor, al señalar, en nota 20 de la pág. cit.: "Hay, sin embargo, una diferencia entre renta y fruto. La renta se mide una vez descontado el gasto para producirla. El fruto - material únicamente, no pecuniario - se cuenta sin restar los gastos. Ahora bien, como quiera que el - titular del derecho de disfrute ha de pechar con ellos, resulta que re-

ne dada por el art. 356 del Código civil, según el cual "el que percibe los frutos tiene la obligación de abonar los gastos hechos por un tercero para su producción, recolección y conservación". Ahora bien, para entender correctamente este precepto hay que tener presente la nota de realidad a que antes nos hemos referido, frente a la de personalidad de la renta. Los gastos a que se refiere el artículo 356 son aquellos que pueden imputarse directa y específicamente a la obtención de los frutos, en sí mismos considerados, abstracción hecha del sujeto que los obtiene, en tanto que en la determinación de la renta hay un acuerdo generalizado de que deberán deducirse ciertos gastos propiamente personales del titular, como, por ejemplo, los de asistencia médica.

Estas diferencias entre el concepto económico de renta y el jurídico de frutos no cierran, sin embargo, las posibilidades de investigación, por una doble razón: a) porque el concepto jurídico fiscal de renta puede, a su vez, no coincidir plenamente con el económico y b) porque junto a la renta personal total a que nos hemos referido, el sistema tributario considera las rentas parciales (o rendimientos aislados por fuente), que también habrán de ser comparados con su régimen jurídico en cuanto frutos.

---

cibe en definitiva la renta". A esta matización, une otra el autor citado, id, loc.: "Se excluyen solo las ganancias extraordinarias y anormales que se obtienen de una sola vez (plusvalías, etc.)". Cuestión ésta sobre la que tendremos ocasión de volver más adelante.

### C.- Metodología

A partir de este punto el problema fundamental reside en utilizar una metodología adecuada a los fines del trabajo, pudiendo mantenerse, a estos efectos dos posturas válidas. La primera consiste en analizar los distintos tributos que integran el sistema y que afectan a la renta, tratando de entresacar de su normativa los elementos del concepto manejado para poder inducir dicho concepto. La comparación entre derecho privado y derecho tributario, realizado según este procedimiento, habrá de ser -necesariamente, prolija, pormenorizando, caso por caso y especialidad -por especialidad, exigiendo un estudio detallado de los distintos elementos del tributo, y especialmente, del hecho imponible, la base y el sujeto pasivo.

La segunda vía metodológica consiste en tratar de desglosar las notas fundamentales o elementales comunes del concepto de renta que pueden extraerse de nuestro ordenamiento tributario y comparar su régimen jurídico con el que dicta el privado. Evidentemente este sistema tiene ventajas e inconvenientes. El principal inconveniente es, sin duda, que el Derecho tributario no ha elaborado todavía un concepto jurídico de renta, pese a los importantes esfuerzos doctrinales que vienen haciéndose en este sentido. La renta sigue siendo aquello que cada ley define como tal, y en la mayoría de los casos es más un agregado de partidas que un concepto unitario. La elección, pues, de los elementos a comparar, había de ser convencional y, posiblemente, incompleta. Pero junto a este inconve-

niente, hay importantes ventajas, la principal de las cuales será la de permitir un contraste entre dos vías para la determinación del concepto de renta fiscal: la económica y la jurídica, buscando en el campo del Derecho los elementos que éste brinda para la construcción del concepto.

En la elaboración del trabajo hemos pretendido combinar las dos - vías señaladas. Por una parte, examinando con cierto detenimiento nuestros textos legales tributarios y, por otro, buscando la superación del análisis pormenorizado en las conclusiones que se ofrecen al final de cada capítulo.

III.- EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

## A.- LOS IMPUESTOS DIRECTOS SOBRE LA RENTA

El estudio de la imposición directa sobre la renta ha de ordenarse distinguiendo dos grandes sectores: la imposición real y la imposición personal, y ello tanto porque así lo aconsejan razones tradicionales de estructura del sistema tributario como porque, como tendremos ocasión de observar, la naturaleza, real o personal, del impuesto influye de modo decisivo sobre la validez del concepto civil de fruto en los diferentes sectores tributarios.

### A'.- La imposición real

#### 1.- Contribución Territorial Rústica y Pecuaria

##### a) Planteamiento

La determinación de la naturaleza jurídica de los rendimientos gravados por la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria es tema que ha de afrontarse con especial apego al Derecho positivo, extrayendo, en primer término, de las normas reguladoras del impuesto los datos que pueda proporcionarnos la legislación tributaria, para compararla con el ordenamiento jurídico privado.

La primera aproximación a una respuesta válida la encontramos en el artículo 1º, párrafo 1º, del Texto Refundido del tributo (aprobado por Decreto 2230/1966, de 23 de julio): la Contribución grava las rentas que anualmente producen real o potencialmente los bienes y actividades -

calificadas tributariamente como rústicos y pecuarios. De donde pueden deducirse las siguientes consecuencias:

- 1.- En este tributo se gravan tanto rentas obtenidas o producidas efectivamente, como aquellas otras que no han llegado a tener una existencia real, pero que hubieran podido tenerla.
- 2.- Existe una calificación fiscal de bienes o actividades rústicas que, por imperio de la ley tributaria, tienen atribuidos tal consideración.
- 3.- El impuesto sólo afectará a aquellas rentas que, fiscalmente, se consideren de naturaleza rústica o pecuaria.

Ahora bien, estos datos resultan válidos en cuanto primera aproximación, pero son insuficientes en un análisis más profundo del tema por la simple razón de que, dentro de la Contribución se encierran dos impuestos con características propias: la Cuota fija y la Cuota proporcional (Art. 12 Texto Refundido), cuyo hecho imponible es sustancialmente diverso (1).

---

(1) En efecto, a tenor del artículo 13, la Cuota fija de la Contribución gravará las rentas reales o potenciales que correspondan a la propiedad o posesión de los bienes y derechos calificados tributariamente de naturaleza rústica y pecuaria o al mero ejercicio de actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas.

Y, por su parte, el art. 33 determina que tributarán por la cuota proporcional de la contribución los rendimientos de:

Esta diferenciación aconseja que distingamos ambas cuotas en nuestro análisis siguiente:

b) Régimen de Cuota fija

a') Ideas previas

El primer problema que entendemos debe ser abordado, respecto de la Cuota fija, es el de determinar con precisión si el objeto de este tributo es la renta o el patrimonio. Duda que se suscita por la configuración del hecho imponible. ¿Cuál es, en definitiva, éste? ¿La obtención o producción de rentas o la posesión o propiedad de bienes rústicos? Añádase a ello que se grava también el mero ejercicio de actividades agrarias y fácilmente se concluirá que la cuestión no es baladí. Es más, el propio artículo 2 del texto refundido, al considerar en su apartado b) - que el hecho imponible se origina por la utilización, goce o posesión de los bienes que produzcan o puedan producir los rendimientos a que alude en el apartado a) (de bienes, derechos y actividades calificadas tributariablemente de naturaleza rústica y pecuaria), contribuye a las dudas suscitadas.

-----

- a) Las explotaciones agrícolas y forestales cuando su base imponible en la Cuota fija sea superior a 100.000,- pesetas.
- b) Las explotaciones ganaderas y mixtas cuando, igualmente, su base imponible en la cuota fija sea superior a 100.000,- pesetas.



A la vista de estos preceptos ¿qué sentido tiene que el propio texto refundido del impuesto le atribuye el carácter de impuesto sobre la renta? Y lo que, a nuestros efectos es más importante, ¿cómo juega el concepto de renta en este impuesto?

Para tratar de hallar una solución a estas cuestiones hemos de acudir a un análisis más detallado del hecho imponible.

b') El hecho imponible

La delimitación del hecho imponible en la cuota fija de la contribución territorial rústica ha de hacerse superando las incorrecciones técnicas del texto refundido, mediante la interpretación de dos de sus preceptos fundamentales: el artículo 2º y el artículo 13º.

La incorrección técnica a que nos referimos radica en el hecho de que el artículo 2º se refiere al hecho imponible de la "Contribución", - sin distinguir según se trate de cuota fija y cuota proporcional, por lo que solo puede ser entendido si se contempla conjuntamente con los artículos 13 (en lo que se refiere a cuota fija) y 33 (en lo que respecta a la proporcional).

El profesor GARCIA AÑOVEROS (1) ha sostenido, apoyándose en la ley

---

(1) "La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria", revista de Dº. Fi--  
nanciero y de Hacienda Pública, Vol. XVI, núms. 65-66, Septiembre -  
diciembre, 1966, págs. 1314-1315.

de 11 de junio de 1964, que el hecho imponible está constituido por la posesión a título de propiedad, usufructo u otro derecho real de disfrute de inmuebles rústicos susceptibles de producir renta y el mero ejercicio de la actividad ganadera independiente. El hecho imponible, añade, no está constituido por la percepción de una renta. Es cierto que el objeto del impuesto es la renta o producto líquido, pero para que el impuesto se devengue no es necesario que la renta se produzca, ya que el impuesto grava la renta potencial, la que la finca sea susceptible de producir. Por ello basta la posesión, por los títulos indicados, de una finca que tenga una renta potencial.

La tesis del profesor GARCIA AÑOVEROS, que compartimos en todo lo sustancial, es susceptible, sin embargo, de algún comentario adicional, - debido, fundamentalmente, a que está montada sobre la Ley 41/1964, de 11 de junio, y no pudo tener en cuenta, por su posterior aprobación, las normas contenidas en el texto refundido de la Contribución.

Por nuestra parte, entendemos que el hecho imponible puede, simplemente, formularse como la propiedad o posesión de los bienes y derechos - calificados tributariamente de naturaleza rústica y pecuaria o el mero - ejercicio de actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas. Lo que trae consigo determinar si, a su vez, dentro de la cuota fija coexisten - dos hechos imponibles (propiedad o posesión de bienes rústicos y ejercicio de actividades agrarias) o se trata de uno sólo, formulado por dos caminos distintos.

En pro de la segunda opinión puede aducirse que resulta muy difícil de concebir que pueda hablarse de ejercicio de actividades agrarias sin poseer bienes rústicos. De hecho, además, no es fácil deducir de la legislación reguladora de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria qué es lo que haya de entenderse por ejercicio de estas actividades. La única norma que parece hubiera podido contribuir a aclarar el alcance del concepto es el artículo 15 del texto refundido que establece los elementos necesarios para determinar cuando nos hallamos ante el ejercicio de actividades ganaderas independiente, pero la norma resulta inútil a nuestros efectos por el simple hecho de que presupone la posesión de ganado y este es uno de los bienes de naturaleza pecuaria, incluso en la enumeración del artículo 3º. en su apartado b).

La falta de cohesión lógica de nuestro sistema queda claramente de relieve en el supuesto de fincas arrendadas. En este caso, es manifiesto que pueden encontrarse dos hechos imponentes: por una parte, la percepción del canon de arrendamiento por el propietario. Por otra, la realización de actividades agrarias por el colono. Y, sin embargo, por imperio del artículo 17, tratándose de parcelas arrendadas la cuota fija se exigirá al arrendador y será repercutible sobre el arrendatario en la parte que corresponda a la base liquidable que exceda de las rentas que perciba el propietario.

Esta norma implica que el impuesto sólo nace para el arrendador, con

independencia de que le sea dado resarcirse parcialmente del mismo en la parte que la renta por él percibida exceda de la base liquidable, con visible olvido de que en el propio texto refundido se brindaban medios más idóneos para resolver el problema, como tendremos ocasión de ver al estudiar la base imponible.

Por su parte, el citado profesor GARCIA AÑOVEROS considera que existe un caso en que el mero ejercicio de una actividad constituye hecho imponible de este tributo: el de la actividad ganadera independiente (1). A nuestro entender, y como ya se ha señalado más arriba, esta apreciación no es compartible. El ejercicio de actividad ganadera independiente no es un hecho imponible distinto de la posesión de bienes de naturaleza rústica y pecuaria que cobra su valor, de modo especial, para la determinación de la base imponible, porque, como ya advertimos, la ganadería aparece recogida en el artículo 3º b), como bien cuya posesión genera el nacimiento del impuesto y porque no cabe pensar que pueda ejercerse actividad ganadera sin posesión de los bienes de esta naturaleza. Admitir la independencia lógica de este hecho imponible obligaría a considerar que la posesión de cada tipo de bien o derecho rústico o pecuario es susceptible de configurar un hecho imponible autónomo.

-----

(1) Opus, cit., pág. 1315-1316.

c') La base imponible

A tenor del artículo 18 del Texto Refundido, la base imponible en la cuota fija será el producto líquido de la tierra y el rendimiento de la ganadería; en particular, la base imponible comprenderá la suma de las cantidades siguientes:

- a) La que en concepto de renta corresponda al propietario de la tierra acrecida en el interés de los capitales invertidos anualmente en el cultivo.
- b) La que en concepto de beneficio corresponda al que cultiva la tierra.
- c) La que en concepto de beneficio y de interés de los capitales invertidos anualmente en la explotación pecuaria corresponda al sujeto pasivo del tributo.

Esta norma, trasunto casi literal del artículo 4º del Reglamento de 23 de Octubre de 1913, ha hecho notar al profesor VICENTE-ARCHE (1) que el producto líquido de la tierra se integra por los siguientes conceptos de renta:

- a) La renta diferencial o ricardiana, es decir, la mayor renta que perciben los poseedores de ciertas tierras por su fertilidad y situación

-----

(1) La Imposición Rústica.- Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol. XI, núm. 41 marzo 1961, págs. 331-332.

a los poseedores de tierra de renta mínima.

b) El interés de los capitales invertidos establemente en el terreno para aumentar su productividad.

c) El beneficio del cultivador o empresario agrícola.

d) El beneficio de la empresa pecuaria.

e) El interés de los capitales invertidos en la explotación pecuaria.

Como señala el citado profesor VICENTE-ARCHE, la renta ricardiana y el interés de los capitales invertidos anualmente en el cultivo forman la denominada renta dominical. El beneficio del cultivador o de la empresa agrícola - y en nuestro sistema, en su caso, el beneficio de la empresa pecuaria - constituyen la renta agraria. Ambas rentas - dominical y agraria - son susceptibles de un tratamiento tributario diferenciado, acorde con su específica naturaleza, pero nuestro sistema tributario no lo ha hecho así. La cuota fija grava tanto renta dominical como renta agraria, y solamente en el caso de que se den los requisitos necesarios para la sujeción a la cuota proporcional y ésta se satisfaga por persona distinta del propietario o usufructuario, se desglosa auténticamente el gravamen de ambos tipos de rentas, produciéndose entonces la curiosa circunstancia de que, al deducirse de la cuota proporcional lo satisfecho por la cuota fija, por aplicación del art. 56, 1), del Texto Refundido, se gravará exclusivamente la que hemos denominado renta agraria, quedando libre de tribu-

tación la renta dominical. Al ocuparnos de la cuota proporcional tendremos ocasión de aclarar las ideas ahora expuestas.

Resulta evidente que los propósitos del legislador de 1964, al estructurar en base a una cuota fija y una cuota proporcional, la Contribución Territorial Rústica, al modo como se gravan las rentas industriales, se han visto frustrados "ab origine" por no haber tenido en cuenta algo que ya estaba recogido en la propia normativa del impuesto: que el "producto líquido" de los bienes y derechos rústicos y pecuarios se compone de un conjunto de rentas heterogéneas, situación completamente distinta de la del Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, como tendremos ocasión de comprobar más adelante, dato que - había sido tenido en cuenta por otros sistemas fiscales (1).

- 
- (1) Por ejemplo, puede verse la solución que en Italia se dió a este tema, con anterioridad a la reforma de 9 de octubre de 1971, en BERLIRI, A.- "Il testo unico delle imposte dirette". 2ª. edición, Milano. Giuffrè. 1969, págs. 117 y 141-143 y en "Corso Istituzionale di diritto tributario", II, Giuffrè, Milano, 1965, pág. 3 y 19. Esquemáticamente, consistía en el gravamen a través de dos impuestos: el que recaía sobre la renta dominical de los terrenos y el que gravaba la - renta agraria. El primero tenía como hecho imponible la posesión, a título de propiedad, enfiteusis, usufructo u otro derecho real, de - terrenos aptos para la producción agrícola (art. 49 Texto Unico de - los Impuestos Directos); el segundo, el ejercicio de una empresa - agrícola sobre fundos poseídos a título de propiedad, usufructo u otro derecho real, cuya renta dominical imponible fuera superior a 600 liras.

El aparente paralelismo con nuestras cuota fija y proporcional se - rompe en cuanto pensemos que los dos impuestos no se articulan mediante la deducción de cuota a cuota en ningún caso y que ninguno grava (como nuestra Cuota fija) ambos tipos de renta - la dominical y la - agraria.

d') La determinación de la base imponible

En base a los artículos 19 y 20, párrafo 1º del Texto Refundido (1) parece posible caracterizar a la cuota fija como un tributo de exacción catastral, con un singular método de revisión de las valoraciones productivas catastrales (2). De donde se deduce que para determinar cuáles son las rentas gravadas en el impuesto, y su naturaleza, habrá que acudir a la normativa reguladora del Catastro.

Partiendo, pues, del concepto de parcela catastral que nos brinda el art. 6º de la Ley de 23 de marzo de 1906, por la que establece el Catastro parcelario con fines fiscales y jurídicos (3), los beneficios lí-

-----

- (1) El artículo 19 del Texto Refundido determina que la base imponible de cada parcela catastral será la resultante de aplicar a la misma los productos o rendimientos líquidos que se calculen para una hectárea de cada uno de los cultivos o aprovechamientos en cada una de las intensidades productivas que se reconozcan en un término municipal, comarca o zona.

Y el artículo 20, párrafo 1º, establece que para la determinación de las bases imposables de la cuota fija de la Contribución se aplicarán los módulos de estimación que como media se obtengan de los que hayan prevalecido en los cinco años anteriores en la cuota proporcional.

- (2) Sobre el Catastro, conservan gran valor las obras de FERNANDO RIVERO DE ANDREA: "El Catastro en España, Francia, Italia, Bélgica, Holanda, Suiza (Estudio de legislación comparada)". Madrid. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1957 y FEDERICO SILVA MUÑOZ: "Evaluación fiscal de la riqueza rústica en los principales países. (estudio crítico comparado)". Madrid. Editorial de Derecho Financiero, 1958.
- (3) Por parcela catastral se entiende, según este precepto, la porción de terreno cerrada por una línea poligonal, que pertenezca a un solo propietario o a varios proindiviso, dentro de un término municipal.



quidos imponible de estas parcelas se determinan de conformidad con lo prevenido en los arts. 19, 20 y 21 del citado cuerpo legal y concordan--tes del Real Decreto de 23 de octubre de 1913, por el que se aprueba el Reglamento provisional para la ejecución y conservación del avance catastral de la riqueza rústica y pecuaria.

De estas normas interesa, a nuestros efectos, retener que los beneficios líquidos imponible se deducen de las cuentas de gastos y productos correspondientes a los cultivos agrícolas y a las clases de terreno que existan en cada término, teniéndose en cuenta para su formación, entre otras observaciones, el precio de los frutos, que se determinará por el que a raíz de las cosechas hayan tenido en igual período.

Por su parte, los artículos 24, 25 y 26 del Reglamento provisional de 1913 dictan normas para las valoraciones distinguiendo renta de la tierra, beneficio del colono e importe de los gastos anuales.

La base imponible queda, pues, determinada por medio de estudios -técnicos que fijan la renta o beneficio medio de cada parcela catastral. Ahora bien, la novedad esencial introducida a partir de la Ley de 11 de junio de 1964 es que la revisión del Catastro, a efectos de determinación de la base imponible de la cuota fija de la Contribución Territorial Rustica ha perdido prácticamente su valor porque no se realiza corrigiendo tales cuentas de gastos y productos sino por la aplicación automática de los módulos que, como media, hayan prevalecido en la cuota proporcional.

Con ello, el contenido económico-fiscal del Catastro desaparece, para el futuro, y queda reducido, en la práctica, a un método de descripción de las características físicas y jurídicas de las parcelas catastrales. No es ahora momento ni lugar para emitir un juicio de valor sobre lo que esta situación significa, pero si de constatar el hecho a que se acaba de hacer referencia: la pérdida de valor del catastro a efectos de determinación de los rendimientos de las fincas rústicas (1).

e') Los sujetos pasivos

El estudio de los sujetos pasivos de este tributo resulta de singular importancia porque marca con bastante claridad dos órdenes de cuestiones: 1) las formas de aprovechamiento de los bienes y derechos rústicos y 2) la situación especial de nuestro ordenamiento por la confusión de rentas (dominical y agraria) a que afecta la contribución.

En base al art. 16 del Texto Refundido, ambos problemas pueden ser abordados (2). Y así, resulta revelador que a lo que efectivamente atien-

- 
- (1) La exposición de motivos de la Ley de 11 de Junio de 1964 viene a reconocer indirectamente esta afirmación cuando dice: "La revisión de los catastros, de acuerdo con tales criterios, permitirá esperar la evolución de las riquezas imponibles y su acercamiento a la realidad sin recurrir al arbitrio de su corrección alzada, y en consecuencia prevenir ya las medidas que llegado el caso hayan de tomarse..."
  - (2) El citado artículo 16 dispone: "Son sujetos pasivos en la cuota fija de la Contribución.
    - 1.- El propietario o usufructuario de los bienes objeto de la misma o quienes legítimamente representen sus derechos.

de el citado art. 16 no es a la obtención de los rendimientos, sino al tipo de relación jurídica en que se muestra el sujeto pasivo con los bienes o derechos susceptibles de producir renta.

Ahora bien, una misma finca (entendida en su sentido material) puede ser fuente de rentas potenciales diversas, todas las cuales, a su vez sean objeto de la Contribución en su forma de cuota fija.

El supuesto se presenta en dos casos: 1) cuando haya separación de dominios de carácter temporal (Art. 16, 3), én cuyo supuesto el sujeto pasivo es quien ejerce el dominio directo y 2) cuando la separación de dominios sea de carácter perpetuo o por tiempo indefinido, siendo entonces sujeto pasivo el censatario, es decir, el titular del dominio útil (Art. 16, 4).

-----

- 2.- Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades - que, aún carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.
- 3.- El que ejerza el dominio directo cuando haya separación de dominios de carácter temporal.
- 4.- El censatario cuando la separación de dominios sea de carácter perpetuo o por tiempo indefinido, constituyendo foros, censos y gravámenes análogos.
- 5.- Los propietarios de cada una de las partes cuyas respectivas bases imponibles se calculen por separado a los efectos tributarios, en el caso de existir contratos por virtud de los cuales haya separación de dominios, tales como suelo y vuelo, pastos y cultivos y - otros análogos.
- 6.- Los perceptores de censos, tributos o cualquiera otra imposición establecida especialmente sobre terrenos o fincas exceptuadas en absoluto del pago de esta Contribución.

Como ha señalado GARCIA AÑOVEROS (1) es preciso tener en cuenta que tanto el producto del dominio directo como el del útil, integran el objeto y la base imponible del impuesto que le corresponde como contribuyente y del que corresponda al censualista al que - agrega el docente de Sevilla - descontará el tanto por ciento de contribución que corresponda al gravamen (Art. 3º del Reglamento de 30 de Septiembre de 1885). Por ello, afirma que en principio el censatario es sujeto pasivo en concepto de contribuyente por la parte del impuesto que grava el dominio útil, y en concepto de sustituto por la que grava el dominio directo. No obstante, termina, el perceptor del censo, el titular del dominio directo, es sujeto pasivo cuando el producto del dominio útil esté exento en absoluto de la contribución (art. 3º del citado reglamento).

A nuestro entender, estas afirmaciones, válidas antes de la publicación del texto refundido han de ser ahora matizadas por obra de la gran amplitud de la disposición derogatoria que le sirva de colofón. En efecto, según ella, quedan derogadas todas las normas legales dictadas con anterioridad en relación con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y asimismo quedan derogados todos los preceptos relativos a dicha Contribución que, sin tener rango legal, se refieran a materias que, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 10 de la Ley General Tributaria, deben ser reguladas por medio de ley. De aquí se deduce que el razonamiento ya

(1) La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.- Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nºs. 65/66 - 1966, pág. 1327.

no puede apoyarse en la importante norma incluida en el art. 3º del Reglamento de 1885, básico en la argumentación de GARCIA AÑOVEROS.

Con el nuevo derecho positivo parece que la única solución para man tener la postura comentada vendría dada por la interpretación del artículo 18 (que permite la repercusión en caso de parcelas arrendadas por el - exceso de la base liquidable sobre las rentas que percibe el propietario) en el sentido de entenderlo aplicable en todos los otros supuestos distin tos del arrendamiento en que exista pago de rentas al propietario. Esta - asimilación podría encontrar base en el propio Código Civil, al menos - cuando la separación de dominios fuera temporal o por tiempo limitado, - por la remisión que se hace en el artículo 1655 a las normas de los arren damientos.

Por último, no debemos cerrar este apartado sin referirnos a la nor ma contenida en el nº 5 del art. 16, según el cual, son sujetos pasivos - los propietarios de cada una de las partes cuyas respectivas bases imponi bles se calculen por separado a los efectos tributarios, en el caso de - existir contratos por virtud de los cuales haya separación de dominios, - tales como suelo y vuelo, pasto y cultivos y otros análogos.

Este precepto se refiere al caso de separación de dominios plenos - pero parciales. Aunque la referencia a contratos por virtud de los cuales haya separación de dominios directo y al dominio útil, tal interpretación sería, a nuestro juicio, incorrecta, porque el precepto se refiere a los propietarios de cada una de las partes, es decir, a porciones de la cosa,

claramente delimitadas y porque la distinción entre dominio directo y dominio útil juega en otros párrafos del precepto. En consecuencia, la referencia a los contratos por virtud de los cuales haya separación de dominios deberá entenderse en el sentido de que mejor que "separación" haya "enajenación".

c) Régimen de cuota proporcional

a') Ideas previas

De la exposición de motivos de la Ley de 11 de Junio de 1964, de reforma del sistema tributario se pueden deducir las razones que explican la aparición de la cuota proporcional en el cuadro de nuestros impuestos sobre la renta. Se trata de dar entrada a una tributación acomodada a la explotación agrícola como unidad de producción, en la que sea posible comprender, de forma variable, sus ingresos y sus gastos, configurándose de forma paralela a la existente sobre beneficios en el Impuesto industrial.

La configuración de la cuota proporcional como gravamen empresarial podría hacer pensar, como hemos apuntado más atrás, que nuestro sistema se ha racionalizado, en la medida en que, por una parte se gravará la renta dominical y por otra la agraria. Pero también hemos tenido ocasión de comprobar que esta interpretación es errónea, por la simple razón de que la cuota fija grava ambos tipos de rentas (1)

-----

(1) En idéntico sentido, GARCIA AÑOVEROS, J. "Explotación agrícola y con

Aclarado este punto, es preciso determinar en qué medida el objeto de la cuota proporcional son rendimientos o beneficios empresariales, lo que repercutirá en su naturaleza jurídico privada, y sus diferencias con los otros impuestos de la misma índole de nuestro sistema.

En este último sentido, podemos adelantar, respecto de sus diferencias con los Impuestos sobre Sociedades e Industrial, cuota por beneficios - en cuanto típicos impuestos empresariales - lo que sigue.

En lo que se refiere al primero, en cuanto impuesto personal, la renta a gravar toma consistencia e individualidad en torno a la entidad jurídica que le sirve de soporte: se grava la renta de una entidad jurídica (1).

En el Impuesto industrial, es la noción de actividad la que sirve - de eje para vertebrar el concepto de renta (2).

En lo que se refiere a la cuota proporcional de la Contribución Rústica será el concepto de explotación el que tome tal papel directivo (3),

-----  
tribución territorial", en Homenaje al Profesor Jiménez Fernández", Vol. II, Facultad de Derecho, Sevilla, 1967, pág. 765-766.

- (1) Art. 4, relativo al hecho imponible, y art. 14, respecto de la base, ambos del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades.
- (2) Art. 22, en materia de hecho imponible, y 28 y 29, en cuanto a la base, del Texto Refundido del Impuesto Industrial.
- (3) Arts. 34, 35 y 36 del correspondiente Texto Refundido.

y en cuanto elemento fundamental en la formulación del hecho imponible, a él nos referimos inmediatamente.

b') El hecho imponible

El hecho imponible de la cuota proporcional es la obtención de rendimientos de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas y mixtas, - cuando su base imponible en la cuota fija sea superior a 100.000,- pesetas, por personas físicas o entidades jurídicas no sujetas al Impuesto sobre Sociedades (1).

En esta formulación se reflejan las importantes diferencias existentes entre la cuota fija y la cuota proporcional. De entre ellas nos interesa especialmente resaltar que en tanto la primera grava una situación patrimonial que posibilita la obtención de rentas, en la segunda se atiende a que tales rendimientos sean efectivamente obtenidos.

En segundo lugar, en la cuota fija el rendimiento objeto del impuesto es el propio de una parcela catastral (o de un conjunto de cabezas de ganado), en tanto que en la segunda es el de una explotación. No deja de resultar curioso que el sistema tributario no utilice, directa o inmediatamente, el concepto de finca rústica, aunque tampoco pueda entenderse esta afirmación en el sentido de que se prescinda de él de manera absoluta.

-----

(1) Art. 33, Texto Refundido, en relación con el Art. 39 del mismo cuerpo legal.



Las fincas rústicas aparecen enumeradas, como bienes de naturaleza rústica, a efectos tributarios, en el art. 3º., apartado a), del Texto Refundido, pero no son objeto de una definición concreta. Por su parte, la jurisprudencia civil suele atender, para distinguir las fincas rústicas de las urbanas ya a la situación, en el campo o en la ciudad, ya al aprovechamiento, ya a la preponderancia de alguno de estos elementos - (1) y la legislación especial de arrendamientos rústicos considera rústicas aquellas fincas cuyo disfrute o aprovechamiento se ceda para una explotación agrícola, pecuaria o forestal, con inclusión de las construcciones o edificaciones en ellas enclavadas, a menos que estas se exceptúen en el contrato (2).

En el ámbito tributario, a la finca rústica se hacía referencia en el art. 28 del Reglamento de 30 de septiembre de 1885; "se calificará como una sola finca rústica toda porción de terreno que siendo de una misma propiedad, estando destinada bajo un método determinado a una sola clase de cultivo o aprovechamiento y enclavada en un mismo término muni-

- 
- (1) Sentencias de 15 abril 1971 y 12 febrero 1972, citadas por DIEZ-PICAZO y GULLÓN, Instituciones de Derecho Civil. Vol. I. Madrid. Tecnos. 1973, pág. 168. Y en el mismo sentido S.T.S. 8 Mayo 1944, citada por VICENTE-ARCHE en "La Imposición Rústica", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 41, Marzo 1961, oág. 335-336.
- (2) Art. 2º de la Ley de Arrendamientos Rústicos de 15 de marzo de 1935 y del Decreto 745/1959, de 29 de abril, por el que se aprueba el reglamento para la aplicación de la legislación sobre arrendamientos rústicos.

cial, tenga linderos comunes, aunque aparezca dividida en varias porciones. Cuando, por el contrario, haya diferentes porciones de terreno de una misma propiedad enclavadas en un mismo distrito municipal, pero que lleven un solo nombre y, sin embargo, está cada porción dividida y separada por linderos de otras propiedades, se considerará como una sola finca cada porción de terreno".

Esta norma, dictada para el régimen de amillaramiento se ve, sin embargo, alterada cuando se sustituye por el régimen de catastro, pues entonces cobra relevancia, como ya hemos tenido ocasión de señalar, el concepto de parcela catastral. La finca o predio rústico está formada, entonces, bien por una sola parcela catastral o bien por varias contiguas de un mismo propietario separadas solamente por vías terrestres o fluviales de público dominio (1).

Pues bien, cuando entramos en contacto con la cuota proporcional, el concepto básico en la exacción del tributo es el de explotación, que no coincide ni con el de finca rústica ni con el de parcela catastral y cuya definición legal de explotación se encuentra en el art. 34 del Texto Refundido (2).

---

(1) Arts. 6º de la Ley de 23 de marzo de 1906 y 3º del Reglamento de 23 de octubre de 1913. Vide VICENTE-ARCHE "La imposición rústica", cit. pág. 334-335.

(2) Se considerará como una sola explotación el conjunto de cabezas de ganado o cualquier extensión de terreno, aunque esté compuesto por varias parcelas, lindes o no entre sí, siempre que uno u otras constitu

La doctrina, por su parte, se ha preocupado de perfilar este concepto, tanto en el ámbito civil como en el tributario. Así, LOPEZ JACCISTE -- (1) considera que la idea de explotación se nos presenta como una realidad jurídica fundada en los nuevos planteamientos de la vida económica que constituye un modo de ejercicio de los derechos, expresión concreta de la función social que gravita sobre la titularidad de ciertos derechos patrimoniales, y que en ocasiones da lugar a la formación de unidades técnicas de carácter instrumental. Cuando esas unidades se hacen completas y se enraizan en el tráfico, tienden a convertirse en empresas.

Dos datos interesa señalar: el primero, que el concepto de explotación figuraba acuñado en el ordenamiento civil, previamente a su recepción por el tributario; el segundo, las evidentes analogías entre los conceptos "explotación" y "empresa".

Respecto del primer punto, el artículo 8º de la Ley Hipotecaria de 30 de diciembre de 1944, aprobada por Decreto de 8 de Febrero de 1946 ordena la inscripción como una sola finca de toda explotación agrícola, con o sin casa de labor, que forme una unidad orgánica, aunque esté constituida por predios no colindantes.

---

yan una unidad orgánica que, en forma técnicamente autónoma, tengan - por objeto la producción ganadera, agrícola o forestal, cuyos riesgos se asuman por la persona o entidad que las realiza.

(1) La idea de explotación en el Derecho civil actual.- Revista de Derecho privado. Tomo XLIV - 1960 - pág. 351-371.

Aceptado que la explotación sea un modo de ejercicio de los derechos, el paso siguiente es determinar que es una "unidad orgánica". Por tal parece debe entenderse una unidad de organización económica, de conformidad con la Resolución de la Dirección General de los Registros de 29 de octubre de 1947 (1) y con ello contamos, a nuestro entender, con los datos suficientes como para asimilar el concepto de explotación con el de empresa. Y a esta misma idea nos lleva la asimilación de explotaciones agrícolas, - industriales o fabriles contenida en el artículo 1056 del Código civil (2).

Trasladándonos ahora al campo tributario, la asimilación del concepto "explotación" con el de "empresa" resulta todavía más sencilla, por la referencia del artículo 34 del Texto Refundido a la asunción de riesgos por parte de la persona o entidad que realice las actividades de producción. Dándole un sentido diferente GARCIA AÑOVEROS (3) considera que el riesgo - aludido no es el inherente a la inserción de la unidad productiva en un - mercado, sino el propio de la actividad productiva, que puede incluir o no

-----  
(1) Citada por GARCIA AÑOVEROS, Opus cit. pág. 729.

(2) Art. 1056 Código Civil: "Cuando el testador hiciere, por actos entre vivos o por última voluntad, la partición de sus bienes, se pasará por ella, en cuanto no perjudique a la legítima de los herederos forzosos. El padre que en interés de su familia quiera conservar indivisa una explotación agrícola, industrial o fabril, podrá usar de la facultad concedida en este artículo, disponiendo que se satisfaga en metálico su legítima a los demás hijos".

(3) Explotación agrícola y contribución Territorial, cit. pág. 734-735.

aquel y pensando así entiende que no era necesario que la ley accediese a él para completar el concepto de explotación pues bastaba la referencia a la producción.

Por nuestra parte disentimos de esta postura. Los beneficios que se gravan por la cuota proporcional revisten las características necesarias y suficientes para ser definidas como beneficios empresariales y el riesgo a que se refiere el art. 34 no hay ninguna razón para que sea limitado a la producción pues los azares del mercado pueden repercutir en que tales beneficios existan o no, con independencia de riesgos en las cosechas o producciones, en general. Cosa distinta es que el concepto de "explotación" elaborado por nuestro ordenamiento tributario esté basado, aparte de en las ideas expuestas, en una serie de presunciones, recogidas en el texto refundido del impuesto (1), que no niegan el carácter empresarial -

-----

- (1) Art. 35: "Se considerarán imputables al cabeza de familia los rendimientos de todas aquellas explotaciones de las que por cualquier concepto sean titulares sus hijos menores o su conyuge, salvo que, en cuanto a este, medie sentencia de divorcio o separación judicial.

Art. 36.- 1.- Si las fincas agrícolas o forestales, o el ganado de renta, estuvieran arrendados a persona ligada por relación de parentesco en primero o segundo grado de consanguinidad o afinidad con los propietarios o usufructuarios de aquellos, podrá considerarse que, a pesar de ello, son explotados por estos últimos cuando tales contratos tengan por finalidad eludir total o parcialmente el impuesto.

2.- Podrá presumirse que varias explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas constituyan una sola cuando todas ellas se sirvan, indistintamente y con habitualidad, de unos mismos edificios, instalaciones, máquinas, tractores o pastos. No se considerará como una sola explotación, a los efectos de este apartado, las que se realicen por una Cooperativa, Grupo Sindical de Colonización o Agrupación sindical de explotación en común, legalmente aprobadas, o formen parte de una ex-

de la explotación, sino que tienen por finalidad evitar que mediante el fraccionamiento de las explotaciones pueda eludirse el tributo. El mayor o menor acierto técnico con que esta misión sea cumplida por las presunciones aludidas no empece, sin embargo las ideas mantenidas en el texto (1).

c') La base imponible

La base imponible de la cuota proporcional es el rendimiento neto de las explotaciones sujetas. Rendimiento neto que se obtiene mediante la deducción de los gastos considerados necesarios desde el punto fiscal de los ingresos brutos obtenidos en el periodo impositivo. Ingresos brutos, gastos necesarios y periodo impositivo son, pues, los elementos determinantes de la cuantía de la base imponible (2).

---

plotación conjunta, a la que por disposición con rango de Ley se reserve tal beneficio, cualquiera que sea la base imponible que corresponda al conjunto de las explotaciones agrupadas. Cuando alguno de los titulares de las explotaciones agrupadas en estas entidades estuviera sujeta al pago de la cuota proporcional se le practicará la liquidación por dicha cuota de manera independiente.

3.- Las presunciones a que se refieren los apartados anteriores admitirán prueba en contrario, que será apreciada por el Jurado tributario.

Un análisis doctrinal de estas presunciones puede encontrarse en GARCIA AÑOVEROS "Explotación agrícola y contribución territorial" cit., y en CORTES DOMINGUEZ "El concepto de explotación agrícola en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964", Revista de Derecho Mercantil, 1965, Vol. XL, núm. 97 - Julio-Septiembre, pág. 59 y sigtes.

(1) Por ello mismo, parece fuera de lugar el análisis detallado de estas presunciones.

(2) Art. 40.- Texto Refundido.- Párrafo 1.- La base imponible de la cuota

a") Ingresos brutos

La cuestión fundamental a dilucidar ante el art. 40, párrafo 2º, del Texto Refundido del Impuesto (1) es la de si la enumeración de ingresos que en él se contiene es puramente ejemplificativa o si reviste un carácter cerrado, de modo que solo los ingresos citados en la Ley podrán ser computados.

El problema puede plantearse, en concreto, respecto de indemnizaciones por siniestros sufridos en las cosechas o en los bienes productores y respecto de subvenciones a las actividades agrícolas, casos que están específicamente previstos en los otros tributos de naturaleza empresarial de nuestro sistema (2). Al tratarse también en el caso de la cuo-

-----

proporcional sobre los rendimientos de las explotaciones de determinará deduciendo de la suma de ingresos brutos que se consideren obtenidos por aquellos en el período impositivo el importe de los gastos necesarios y los de conservación y seguro de dichos bienes y de sus productos.

- (1) "Se considerarán como ingresos brutos los obtenidos de terrenos cultivados, árboles, arbustos, prados y vegetación espontánea, los productos del ganado de renta, del agua para riegos, los de caza y demás derivados del suelo que no tengan carácter minero.
- (2) Así, respecto del Impuesto sobre Sociedades el art. 15, apartado 1 - del Texto Refundido dispone que se comprenderán entre los ingresos - las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas - que tengan carácter de garantía de interés o de otro modo contribuyan a la renta de la entidad, y el art. 16 - 1 resuelve por vía indirecta en el mismo sentido las indemnizaciones de seguros. Respecto - del Impuesto Industrial, vide art. 30 del Texto Refundido.

ta proporcional de un impuesto de la misma naturaleza, en el que se grava el beneficio de una empresa, entendemos que hay que considerar incluidos estos tipos de ingresos en la base imponible, aunque la normativa reguladora del tributo no haga mención de los mismos en ningún precepto.

La fórmula legal del artículo 40 es desacertada porque ha centrado su atención en los bienes productores de renta, que no son sino un elemento más de la explotación rústica, quizá el más importante, pero en modo alguno el único, y a ella (a la explotación) es a quien debió acudir el legislador como elemento básico de la producción de renta. Con esto se quiere decir que lo que se grava en este impuesto es el beneficio de la explotación, que constituye una entidad distinta de la mera agregación de productos de los bienes que en ella se integran.

La referencia concreta a los bienes productores resulta útil, en cuanto ejemplificación, porque permite formarse una idea respecto de otros problemas, en especial, la distinción entre actividades agrícolas e industriales y mineras, por una parte, y el distinto valor que en cuota fija y en cuota proporcional tienen los bienes productores.

En lo que se refiere al primero de los puntos anotados, es decir, cuáles son las actividades agrícolas, cuyos beneficios han de computarse en la base, la norma 2ª de la orden de 29 de diciembre de 1965, clasifica las explotaciones sujetas a la cuota proporcional en:

a) Agrícolas, entendiendo por tales las compuestas por tierras nor-



malmente cultivadas o cultivables.

b) Forestales, comprensivas de superficies cubiertas por especies arbóreas, arbustivas o herbáceas, de las que se obtengan o pueden obtenerse madera, leña u otros productos de naturaleza forestal.

c) Ganaderas, determinadas por el ejercicio de la actividad ganadera independiente.

d) Agrarias, formadas por terrenos en los que puedan comprenderse superficies cultivables, especies arbóreas o arbustivas, praderas, pastos, especies espontáneas no arbóreas, de caza, ganado, aguas para riego y demás bienes cuyos rendimientos constituyen el hecho imponible de esta Contribución.

Se caracteriza, así, la explotación rústica por el tipo de bien - productor. Pero se hace necesaria una precisión adicional. La delimitación de las actividades agrícolas ha de hacerse, además, trazando la - frontera con las industriales, gravadas en el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales. Delimitación que, en nuestro sistema puede hacerse en base al artículo 6, apartado f) del Texto Refundido de este último impuesto, según el cual no se devenga la licencia fiscal por las ventas al por menor o al por mayor que de sus productos hagan directamente los agricultores y ganaderos en el lugar de producción y las efectuadas en todo el territorio nacional directamente y

sin establecimiento o a través de asociaciones oficialmente protegidas - que no tengan por fin la realización de lucro y siempre que estén integra das por agricultores o ganaderos y se limiten a la venta de los productos de sus asociados. Como es fácil observar, el ordenamiento tributario ha - seguido la pauta marcada por el Código de Comercio (1) no considerando es tas ventas como mercantiles y dejándolas en consecuencia fuera del ámbito del impuesto industrial, si bien se matiza con un elemento territorial, - que no figura en el Código de comercio: lugar de producción o todo el te rritorio nacional, cuando sea a través de asociaciones sin fin de lucro.

En conexión con lo anterior, se encuentra el tema de que los produc tos agrícolas sean empleados por la misma persona que los obtiene, utili zándolos como materias primas o mercaderías en ulteriores procesos indus triales o comerciales. El problema no es nuevo: ya una Orden ministerial de 23 de noviembre de 1948 (2) aclaró, evacuando una consulta, que los be neficios de las explotaciones agrícolas que desarrollarán las empresas in dividuales dedicadas a cualquier actividad comercial o industrial sujeta a la Tarifa III de Utilidades eran acumulables a las procedentes de éstas, cuando la explotación agrícola estuviera ligada al negocio comercial de - manera exclusiva, sin que los productos de la explotación agrícola se de diquen a otros fines o se comercie con ellos, y constituya un elemento bá

---

(1) Art. 326, nº 2º.- No se reputarán mercantiles: 2º Las ventas que hi cieren los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de su cosechas o ganados, o de las especies en que se les - paguen las rentas.

(2) Comentada por ALBIÑANA, C. en "Tributación del beneficio de la empresa

sico o preciso para su explotación, proporcionando las materias primas - que, al facilitar su desarrollo, aumenten sus rendimientos.

A nuestro juicio, la mencionada Orden es inaplicable en la actualidad, y no solo porque ya en su día respondiera a una visión incorrecta - del problema, sino, fundamentalmente, porque en la actual estructura de nuestro sistema tributario, el legislador, como hemos visto, se ha preocupado de deslindar el campo de los distintos impuestos.

Donde hoy se encuentra el problema es en la valoración de los productos "salidos" en la Contribución Rústica y "entrados" en el Impuesto Industrial, porque si en este último se valoran por el precio de coste - se producirá una doble imposición. La solución parece estar en valorar-- los al precio normal de venta en el último día del ejercicio económico. Y aunque no ha sido directamente abordado por el ordenamiento tributario, sí cabe hallar algunas razones en favor de esta postura basándonos en la norma 33 de la Orden Ministerial de 29 de diciembre de 1965, por la que se dictan normas provisionales para la cuota proporcional. En este precepto, al referirse a los apuntes contables a que están obligados los contribuyentes que opten por el régimen de determinación directa de sus bases imponibles, se dispone que "si se tratase de productos o aprovechamientos pendientes de venta, la previsión no podrá cifrarse en cantidad

---

y sus partícipes", Revista de D<sup>e</sup> Mercantil, Madrid, págs. 70-72.

inferior al valor de los mismos al precio normal de venta en el referido último día del ejercicio económico"(nº 3) y que "cuando las existencias de productos o aprovechamientos pendientes de venta el último día del ejercicio económico se realizasen por cantidad superior o inferior a la figurada en la declaración como precio normal de aquel día la diferencia en más o en menos será llevada a la liquidación del ejercicio en que, - efectivamente, se produzca la venta, siempre que la determinación de la base imponible siguiese siendo efectuada en régimen de estimación directa. En el caso de que el contribuyente hubiese optado reglamentariamente por el de estimación objetiva, se practicará liquidación independiente - por dicha diferencia, que se ingresará en el Tesoro o se abonará al interesado".

En lo que se refiere a la tributación de los minerales son dos los problemas que deben ser abordados. El primero es el del carácter de frutos de los productos de los bienes a que se refiere el artículo 3º e) - del Texto Refundido (1). El segundo, las condiciones en que tales rendimientos se sujetan a la Contribución Rústica y no a otros impuestos de nuestro sistema.

La doctrina civil se ha ocupado con amplitud de la naturaleza de

---

(1) Art. 3º: Se consideran a efectos tributarios bienes y derechos de naturaleza rústica y pecuaria: c) Las canteras, las tierras que constituyan primera materia para actividad fabril y las aguas salinas.

los minerales (1), aceptando su calificación de frutos, y salvando las dificultades derivadas del agotamiento de la mina. Es claro que las cuestiones que se suscitan están íntimamente relacionadas, en su solución, con el concepto que de "fruto" se mantenga. Así, por ejemplo, los autores franceses (2) distinguen frutos y productos. Los primeros son lo que la cosa produce periódicamente, sin alteración ni disminución sensible de su sustancia. Los segundos aquello que la cosa produce al que la explota, pero sin periodicidad y con disminución de sus sustancia. Consecuentes con esta postura, los minerales habrían de considerarse productos y no frutos. Si, por el contrario, se acepta, como es usual en nuestros autores, que, con base en nuestro Código civil, no es válida la distinción entre frutos y productos (3) y se da un concepto lo suficiente--

- 
- (1) Pueden verse los trabajos de MARTIN RETORTILLO: "Los frutos de las minas", en Anuario de Derecho Civil, tomo V, fascículo III, 1952, pág. 1020 y siguientes, y DIEZ-PICAZO y PONCE DE LEON; "Naturaleza jurídica de los minerales ¿Tienen o no la condición de frutos", en la misma revista, Tomo VII, 1954, págs. 355 y siguientes. La antigüedad de la cuestión queda claramente de manifiesto en que ya fué objeto de controversia en el Derecho romano, Vide BIONDI: "Los bienes". Barcelona. - Bosch 1961, págs. 228-229.
- (2) Por ejemplo, COLIN y CAPITANT, "Curso elemental de Derecho Civil", Traducción y notas de Demofilo de Buen. 4ª edición revisada por Pascual Marín Pérez y Justo José Gómez Ysabel. Tomo 2º. Vol. II. Reus. Madrid 1961, págs. 129 y 130.
- (3) Como postura discordante de la generalidad debe citarse a TRAVIESAS: "Ocupación, adesión y especificación" Revista de Derecho Privado. Tomo VI, pág. 293. Según este autor la distinción es admisible en nuestro Derecho: 1) porque el Código civil define las clases de frutos bajo el epígrafe: "Del derecho de accesión respecto al producto de bienes", admitiendo la existencia de productos que no son objeto de ac-

mente amplio de los frutos (1) el único problema que queda en pie es el de determinar si la extracción del mineral afecta a la sustancia de la cosa - productora (2). Al respecto, señala DIEZ-PICAZO (3) que hay que partir de

---

cesión, y por tanto, tampoco fruto; 2) porque según el art. 1632 del - Código civil, el enfiteuta hace suyos los productos de la finca y de sus accesiones - entre las que se incluyen los frutos -, siendo frutos y productos cosas distintas.

DIEZ-PICAZO (Naturaleza jurídica de los minerales, cit.), lo rebate - afirmando que este razonamiento es equivocado. El art. 1632 no entrega al enfiteuta los productos de la finca y sus accesiones, sino los productos de la finca y de sus accesiones - los productos de las accesiones -; es decir, de los aumentos que por edificación, plantación, aluvión, avulsión, etc., reciba la finca, que es distinto. El propio epígrafe que encabeza la sección en que se definen las distintas clases - frutos comprueba que frutos y productos son para la ley conceptos sinónimos: Derecho de acción respecto al producto de los bienes". Pertenece al propietario por derecho de accesión el producto de los bienes, - es decir, los frutos naturales, industriales o civiles.

- (1) Por ejemplo: ALBADALEJO: Toda cosa que es rendimiento económico de otra (cosa-madre), conforme a su destino y sin alteración de su sustancia. Instituciones de Derecho civil, tomo I, 2ª edición, Barcelona 1972, pág. 246. CASTAN: Todo producto o utilidad que constituye el rendimiento de la cosa conforme a su destino económico y sin alteración de su sustancia. Derecho civil español. Tomo I, Vol. 2º. Madrid Reus, 11ª edición, 1971, págs. 572. CLEMENTE de DIEGO: Todo producto emanado de una cosa o el rendimiento económico de una cosa, según su destino, Instituciones de Derecho Civil Español. Tomo I, Madrid, 1959, pág. 272. ENNECERUS: rendimientos económicos que se extraen de una cosa conforme a su destino y sin alterar su esencia. Tratado de Derecho Civil. Trad. de Blas - Pérez González y José Alguer. Vol. 1º, 2ª edición. Barcelona Bosch, - 1953, pág. 572.
- (2) En general sobre este tema, Vide GARCIA VALDECASAS: "La idea de sustancia en el Código civil". Anales de la Academia Matritense del Notariado. Tomo XVI, pág. 399 y siguientes.
- (3) Naturaleza jurídica... cit., pág. 372-373.

la diferencia - jurídica y económica - entre mina y mineral, que se corresponde con la que existe entre un capital y la renta de ese capital, bien entendido que en este supuesto el capital no se limita al yacimiento, sino que incluye los pozos y galerías, con todo el material instrumental que ha de ponerse en juego para explotar la mina. La extracción del mineral no destruye la sustancia de la mina, sino que lo agota, pero sigue siendo mina, de la misma forma que la oveja que queda esteril sigue siendo oveja.

Aceptada la tesis civilista que acabamos de reseñar el segundo problema en el de marcar los límites en que ha de moverse la Contribución Rústica, en lo que a explotación de minas se refiere, o dicho de otra forma - determinar si la explotación de canteras (y, por extensión, los otros supuestos figurados en el artículo 3º c) debe o no sujetarse al Impuesto Industrial, en cuanto actividad minera.

Los criterios mantenidos, según DRAKE (1), han sido:

1.- Considerar que la Contribución Rústica se limita a gravar la simple posesión de las canteras, correspondiendo al Impuesto Industrial gravar la explotación.

2.- Considerar que la explotación de canteras no está sujeta al Impuesto Industrial.

---

(1) Los impuestos "a cuenta" en la explotación de canteras. Crónica Tributaria nº 5, págs. 19 y siguientes.

3.- Considerar que, por el contrario, si está sujeta a este Impuesto cuando se emplea maquinaria o instalaciones especiales que impliquen la existencia de actividad industrial.

4.- Considerar que por la extracción se ha de exigir la Contribución Territorial y por las operaciones de transformación el Impuesto Industrial.

A nuestro entender, y coincidiendo plenamente con DRAKE, a la Contribución corresponde gravar el producto de la extracción y solo será exigible el Impuesto Industrial por las ulteriores operaciones de transformación de la materia prima.

Esta solución, además de ser armónica con nuestro derecho positivo - (1) es congruente con la propia naturaleza del impuesto rústico español. - Las confusiones a que las restantes posturas pueden inducir proceden del importante dato del olvido de que la Contribución grava rentas reales o potenciales - en su forma de cuota fija - pero, al tiempo, se justifican en cierta medida porque el gravamen de rentas potenciales introduce un elemento de perturbación. Lo que sucede, cuando esto ocurre, es que el tributo - se ve abocado hacia las fuentes productoras de rentas, es decir, al patrimonio y por ello no resulta aventurado afirmar que este tinte patrimonial nubla en ocasiones al propio legislador.

---

(1) Nos remitimos, en cuanto al análisis del mismo, al citado trabajo de DRAKE.



b") Gastos deducibles

El artículo 40 del Texto Refundido menciona, con fórmula amplia, el importe de los gastos necesarios para la obtención de los ingresos y los - de conservación y seguro de los bienes y de sus productos, enumerando, a continuación, en el apartado tercero, una serie de gastos (1). La dicción legal (se computarán, en especial, ...) resuelve el primero de los problemas que hemos tenido ocasión de plantear al referirnos a los ingresos, es decir, si solo han de computarse como gastos los expresamente enumerados - en el texto de la ley o cualquiera otros siempre que puedan gozar del calificativo de necesarios para la obtención de los ingresos. Es evidente que la enumeración es simplemente ejemplificativa, de donde la segunda solución apuntada es la que ha de prevalecer (2).

No siendo pertinente entrar aquí en el análisis detallado de los gastos nos limitaremos a la mención del canon arrendaticio, cuando se trate - de fincas arrendadas.

Dado que lo que grava la cuota proporcional son los rendimientos de

- 
- (1) "Se computarán, en especial, como gastos, los intereses de los capitales ajenos empleados en la explotación, el importe de la amortización de los instrumentos de producción, los gastos de conservación de todos los bienes que integran la explotación y las instalaciones, las retribuciones satisfechas por trabajos de dirección y administración, los arbitrios y recargos que graven los bienes y sus productos, las cantidades destinadas a la amortización y conservación de las viviendas construidas para sus trabajadores y, si se tratase de fincas arrendadas, - el canon efectivamente satisfecho por el arriendo.
- (2) En cuanto a los requisitos formales y contables de los gastos, vide Orden de 29 de diciembre de 1965, especialmente las normas 33 y 34.

las explotaciones y éstas no tienen por qué ser necesariamente propiedad de su titular, mediante la deducción del canon arrendatorio se consigue el deslinde entre renta dominical y renta agraria si bien existe la limitación, al menos teórica, de que en la cuota fija, única que afecta en este supuesto al propietario, ambas rentas resultan gravadas, como ya expusimos en páginas anteriores.

c") Período impositivo.

El elemento temporal o período impositivo en los impuestos periódicos (1) es el último de los que concurren a definir el objeto de gravamen en los tributos que afectan a la renta. Su importancia es manifiesta en tanto en cuanto no es posible considerar a la renta fuera del tiempo. Como afirma NAPOLITANO (2), puede afirmarse que la periodicidad es un elemento esencial de la renta.

Esta noción, tiene, además, para nuestro trabajo una relevancia especial en cuanto que la doctrina civil señala, asimismo, la periodicidad como uno de los caracteres esenciales del concepto de fruto (3). Bien entendido que la nota de periodicidad no puede acogerse en un sentido demasiado

---

(1) Sobre el concepto de impuesto periódico, vide "NOTAS DE DERECHO FINANCIERO", Tomo 1º. Vol. 2º. Madrid 1976, pág. 101.

(2) Il reddito nella Scienza delle Finanze e nel Diritto Tributario italiano. Giuffrè, Milano, 1953, pág. 34.

(3) Así, por ejemplo, en la definición de COLIN y CAPITANT, recogida en págs. anteriores.

simplista. Por influencia de la teoría orgánica, para la que los frutos son el mero producto orgánico de las cosas, que, por tanto, tienden a reproducirse sin merma de la cosa productora, y del afán de ver en el fruto algo que se reproduce una y otra vez puede llegarse a la conclusión equivocada de que la periodicidad en la producción es algo esencial al fruto, que ha de obtenerse a intervalos de tiempo iguales y constantes.

Tal conclusión ha de ser inmediatamente rechazada. El fruto es el rendimiento normal o habitual de una cosa, pero éste muy bien puede producirlo a intervalos absolutamente irregulares e incluso por una sola vez. A nuestro entender, la nota de periodicidad no es predicable, con carácter general de todos los frutos, sino más bien algo normal o habitual, pero no necesario (1).

Con perspectiva distinta, la teoría económica financiera también se ha tenido que preocupar de este problema de la periodicidad, para resolver distintas cuestiones.

---

(1) En cierta medida, y junto con otros componentes, puede entenderse que la nota de periodicidad es utilizable para la distinción entre frutos y productos. En este sentido, vease MARTÍN REFORTILLO, "Notas sobre el concepto de frutos" Revista de Derecho Privado, Tomo XIX, 1932, pág. 90.

DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, Instituciones de Derecho Civil, Vol. 1<sup>o</sup>, Tecnos, MADRID, 1973, pág. 169: "No significa esta característica que los frutos han de obtenerse a intervalos regulares y constantes. Cuando se habla de periodicidad de los frutos se quiere decir que no se obtienen de una sola vez, que debe existir habitualidad en la percepción. Los frutos han de ser rendimiento habitual de una cosa. Hay varias percepciones y un espacio temporal entre ellas, aunque carezca de la rigidez de un intervalo.

En primer término, si la diferencia fundamental entre renta y patrimonio consiste en que la primera se considera como un flujo de bienes y servicios y el segundo en sentido estático, el elemento tiempo, como ya hemos señalado, forma parte integrante del concepto de renta.

En segundo lugar, el tiempo que tarda en producirse o generarse la renta, puede ser tomado en cuenta para decidir el mayor o menor peso del gravamen que aquella deberá soportar. Es el caso, por ejemplo, de las llamadas "rentas irregulares", que pueden ser objeto de una periodificación especial a efectos de su régimen tributario.

En tercer lugar, en materia de las llamadas "ganancias de capital", el tiempo puede jugar para distinguirlas en "a largo" o "a corto plazo", - diferencia que ha sido utilizada también por el legislador tributario para señalar a cada una de ellas el régimen que ha considerado más apropiado.

Este conjunto de cuestiones, sin embargo, no agota la importancia del tiempo en la aplicación del tributo (1). Cuando se habla de período impositivo se entiende por tal aquel período de tiempo al que se refieren los ingresos y gastos que determinan la exigencia del tributo, o dicho de otra forma, durante el cual se han ido produciendo los eventos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria. Es claro que, en este senti

---

(1) Dejamos aparte, por supuesto, otros institutos como la prescripción, - caducidad, plazos, términos, etc., que no afectan a nuestra investigación.

do, el período impositivo siempre es una unidad de medida convencional. El hecho de que el año sea el módulo temporal se debe únicamente a razones de conveniencia práctica o a usos comerciales o administrativos, pero sería muy difícil encontrar razones puramente lógicas o teóricas que ampararán su elección.

Ahora bien, devengo del impuesto y período impositivo son nociones íntimamente ligadas. El devengo del impuesto, o momento en que se considera que nace la obligación tributaria, sería aquel último instante del período en el que la legislación tributaria decide se han producido todos los elementos integrantes del hecho imponible y surge, por tanto, la obligación de pagar el impuesto. Con estas elementales nociones podemos ya pasar, al análisis del período impositivo en la cuota proporcional.

Al respecto, el artículo 54 del Texto Refundido sigue la teoría general de nuestro ordenamiento tributario estableciendo que el período impositivo coincidirá con el año natural, y al mismo se referirán todos los gastos e ingresos de las campañas normalmente terminadas durante su transcurso, aunque la materialidad del pago o percibo de los mismos o de alguno de ellos tenga lugar en ejercicio anterior o posterior. Por su parte, el art. 53 fija el momento del devengo en el día 31 de diciembre de cada año.

Interesa poner estas normas en relación con lo que nuestro Código Civil establece en materia de momento de percepción de los frutos. Distinguiremos, siguiendo la línea del Código, los frutos naturales o industriales y los frutos civiles.

Respecto de los primeros, el art. 451, ap. 2º determina que se entienden percibidos los frutos naturales e industriales desde que se alzan o separan. Ahora bien, MUCIUS SCAEVOLA (1) señala que como mantener lo absoluto de este principio sería injusto con algunos casos, el art. 452, párrafo 1º, declara que si al cesar la posesión de buena fé se hallaren pendientes algunos frutos naturales o industriales, tendrá el poseedor derecho a los gastos que hubiere hecho para su producción y además a la parte del producto - líquido de la cosecha proporcional al tiempo de su posesión. La regla, entendiéndola MUCIUS SCAEVOLA, es justísima, porque si de buena fé, el poseedor ha gastado en la producción de los frutos, es de rigor que se le abonen los gastos y que obtenga la parte proporcional debida a su trabajo. Aunque el artículo menciona los frutos naturales e industriales, se refiere principalmente a los segundos, porque son los producidos por los predios en virtud del trabajo humano.

En cuanto a las crias de los animales, MUCIUS SCAEVOLA entiende que pertenecerán al poseedor los nacidos, así porque el artículo 452 habla de frutos pendientes, y si bien se refiere a las producciones de los predios, es notorio que el fruto animal se halla pendiente de nacimiento mientras está en el vientre de la madre, como porque el artículo 357 se los concede al propietario de la madre en este caso, no pudiendo pertenecer, por tanto, a un tiempo a este y al poseedor.

---

(1) Código Civil, Tomo VIII, Madrid, Reus, 1948, pág. 447 y siguientes.

En lo que se refiere a los frutos civiles rige un sistema distinto. Tales frutos se consideran percibidos por días, (artículo 451, párrafo - 3º y 474), lo que quiere decir que quien tiene el derecho de goce de una cosa que produzca frutos civiles los adquiere a medida que cotidianamente se producen, con independencia de haber hecho o no efectiva su percepción. MUCIUS SCAEVOLA señala que el principio responde a la naturaleza - de los frutos, como lo indica que rija igualmente en el usufructo.

El planteamiento anterior nos permite ahora abordar la cuestión de la importancia que la distinción entre frutos naturales e industriales y civiles puede tener en la cuota proporcional.

En lo que se refiere a los frutos naturales, es imprescindible partir de la distinción entre cuota fija y cuota proporcional, pues aunque el Art. 40, párrafo 2, del Texto Refundido enunjera entre los ingresos brutos algunos supuestos de este tipo de frutos, entendemos que, respecto de la cuota proporcional, pierde su significación en tales, por dos razones: en primer lugar, porque, en cuanto obtenidos en el seno de una explotación (empresa) agrícola, será imposible, en la inmensa mayoría de los casos, que no participen en alguna medida de los provechos de la actividad humana, perdiendo entonces su carácter de naturales para pasar a ser industriales. En segundo lugar, porque los ingresos brutos no son si no las partidas positivas de la suma algebraica en que, en definitiva, se cifra el beneficio de la explotación, por lo que si atribuyéramos a éste la naturaleza jurídica de aquellos, ignoraríamos tanto las partidas

positivas integradas por otras clases de frutos como las negativas.

La cuestión es distinta cuando nos situamos en el ámbito de la cuota fija. Primero, porque en este supuesto la configuración del hecho y de la base imponible no atiende necesariamente a beneficios realizados, sino a relaciones jurídicas con los bienes productores de renta y a posibilidades de obtención de esta. Si bien es cierto que el resultado final es el mismo - irrelevancia de los frutos naturales - las razones son diversas. La básica es que, en este caso, no se atiende a la obtención y -- percepción de los frutos, sino a la relación en que se encuentra el sujeto pasivo con el bien susceptible de producirlos. De aquí la prolija enumeración de los sujetos pasivos en el artículo 16 de los bienes rústicos en el art. 3º, ambos del Texto Refundido.

Por lo que hace referencia a los frutos industriales y civiles, la cuestión es más compleja, pues lo primero que habrá de determinarse es la posibilidad de reducir a un tratamiento unitario el beneficio de las explotaciones agrarias, o dicho de otra forma, si el producto de la explotación, en cuanto expresa, es susceptible de ser considerado unitariamente (como fruto industrial o civil) o si es la resultante de un agregado de -- diversos frutos que carece de autonomía conceptual.

La importancia de esta cuestión radica en los siguientes puntos. En primer lugar, porque la explotación rústica, normalmente, no genera sus -- beneficios con la misma periodicidad que una empresa comercial; por ejemplo, las cosechas se recogen y venden, normalmente, en épocas determina--



das del año, lo que hace que en la agricultura el fruto pendiente tenga mayor relieve que en otras esferas de la actividad lucrativa humana. La cuestión, sin embargo, ha sido resuelta en el ámbito tributario por el artículo 54 del Texto Refundido, según el cual, el período impositivo coincidirá con el año natural, y al mismo se referirán todos los gastos e ingresos de las campañas normalmente terminadas durante su transcurso, aunque la materialidad del pago o percibo de los mismo o de alguno de ellos tenga lugar en ejercicio anterior o posterior. Este precepto se completa con la previsión contenida en la norma 33, párrafo 3º, de la Orden de 29 de diciembre de 1965, que determina lo siguiente: "Si en el último día del ejercicio económico quedan pendiente de pago o ingreso alguna partida imputable al mismo, esta será tomada en cuenta por su importe exacto, si fuese conocido, o por el normalmente previsible en otro caso. Si se trata se de productos o aprovechamientos pendientes de venta, la previsión no podrá cifrarse en cantidad inferior al valor de los mismos al precio normal de venta en el referido último día del ejercicio económico.

De estos preceptos parece posible deducir que la respuesta de nuestro ordenamiento tributario a la cuestión planteada tiene el sentido de considerar de modo global el rendimiento de la explotación agrícola, prescindiendo de la fuente concreta de producción, lo que significa asimilar la naturaleza jurídica de tales beneficios a los de cualquier otra empresa.

Y por ello no deja de resultar sorprendente el olvido de los casos

en que puede darse un período impositivo inferior a 12 meses, más aún si se tiene en cuenta que tal supuesto no es desconocido en nuestro ordenamiento tributario. En efecto, el artículo 68, párrafo 3º del Texto Refundido del Impuesto Industrial prevé la circunstancia de que el período impositivo sea inferior a doce meses, ya por haber comenzado después de su fecha normal o por haber terminado con anterioridad. En estos casos, sin perjuicio de que no se alteran las fechas de devengo de las cuotas, la Instrucción provisional para la cuota por beneficios del Impuesto Industrial prevé la práctica de una liquidación caucional que tendrá por base el rendimiento de la misma actividad en el ejercicio anterior, reducido proporcionalmente a los meses completos transcurridos del ejercicio en que se produzca la baja, siendo deducible lo satisfecho de la liquidación que se produzca al exigirse la cuota (regla 32).

Nada se dice, sin embargo, al respecto, en las normas que regulan el período impositivo en la cuota proporcional. La solución del punto de batido ha de buscarse en las normas reguladoras del régimen de las altas y bajas en el Censo de explotaciones afectadas por la cuota proporcional, y aunque en ellas tampoco se aborde este tema de manera expresa, parece deducirse de la norma 6ª, apartado 4º de la Orden de 29 de diciembre de 1965 que la circunstancia determinante es que se haya recogido la cosecha principal o se hayan obtenido los rendimientos básicos de la explotación. Se establece concretamente en el citado precepto que "los acuerdos de inclusión en el Censo dictados por la Administración tendrán la consi

deración de acto administrativo y afectarán a aquellos ejercicios en los que se produzcan o hayan producido las referidas circunstancias antes de la recogida de la cosecha principal o de la obtención de los rendimientos básicos de la explotación".

La postura adoptada por nuestro ordenamiento tributario resulta, a nuestro entender, difícilmente justificable. Parece que, una vez más, queda roto el deseado paralelismo con la cuota por beneficios del Impuesto Industrial, punto que aquí no se atiende al giro normalizado de la empresa, sino a la recogida de la cosecha principal o al rendimiento básico de la explotación, aparte las dificultades que, en la práctica, pueden surgir para la determinación de tales elementos.

Podemos, pues, terminar este apartado concluyendo que las normas relativas al período impositivo en la cuota proporcional son susceptibles de crítica adversa, pero no tanto por las soluciones concretas adoptadas sino más bien por la falta de ideas suficientemente claras sobre la naturaleza de la explotación agrícola, que quedan subrayadas a lo largo de la exposición precedente.

#### d') La determinación de la base imponible

La importancia del análisis de los métodos de determinación de las bases imponibles radica en que la esencia de un determinado tributo o los rasgos fundamentales del sistema tributario, pueden verse alterados cuando tales métodos no se ajustan a su auténtica finalidad, que consiste en

posibilitar la aplicación de la normativa que regula los aspectos materiales de las bases imponibles (1). En lo que a nosotros respecta, el método de determinación de la base influirá sobre el auténtico concepto de renta que haya sido adoptado por el ordenamiento tributario. Pasemos, teniendo presente esta idea básica, al estudio de la legislación vigente.

El art. 41 del Texto Refundido permite que la determinación de la base imponible se realice o bien por estimación objetiva, según módulos de rendimiento para cada comarca o zona de ella por Juntas Mixtas de funcionarios y contribuyentes, o bien por estimación directa, deducida única y exclusivamente de contabilidad elemental llevada en forma reglamentaria. Subsidiariamente, podrán intervenir los Jurados Tributarios.

Tres son, pues, los métodos que en este tributo pueden utilizarse para la determinación de la base imponible: estimación objetiva, estima--

---

(1) De una u otra forma esta idea late o está expresamente recogida por la doctrina financiera con generalidad. Quizá la formulación de la tesis más completa se encuentre en SAINZ DE BUJANDA, F. "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", discurso leído el día 16 de febrero de 1970, en su recepción pública en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid, 1970. También FUEFES QUINTANA, E., "Las exigencias de un sistema impositivo ideal en España", en Información Comercial Española, Madrid, 1964, agosto, número extraordinario, pág. 80. Refiriéndose a los métodos objetivos SAINZ DE BUJANDA señala que su aplicación entraña un sistema tributario doble: por una parte, el "aparente" que se corresponde en la formulación material de los elementos fundamentales del tributo y el "real", resultante de la aplicación de los mencionados métodos.

ción directa y estimación por los Jurados Tributarios, correspondiendo ahora determinar en qué medida el empleo de uno u otro potencia u obstaculiza la realización práctica del concepto material de base imponible, tal y como aparece regulado en la legislación del tributo.

En lo que se refiere a la estimación directa, es de señalar la parquedad del Texto Refundido que, tras establecer la obligación de registro de todas y cada una de las operaciones del contribuyente, se remite, en cuanto a la forma del citado registro, a las normas reglamentarias - (art. 47) (1).

Tales normas reglamentarias dejan en libertad a los contribuyentes para llevar sus apuntes contables en la forma que estimen mas conveniente, con arreglo a los sistemas y procedimientos generalmente admitidos - en la doctrina y en la práctica, siempre que se consigan debidamente sistematizados los elementos de ganancia o pérdida que integren el resultado económico de un ejercicio.

Se concibe, así, la contabilidad agrícola como elemental, fundamentalmente porque se piensa que el agricultor español carece del nivel técnico administrativo necesario para exigirle mayores precisiones, permi-

-----

(1) Se contiene en la Orden de 29 de Diciembre de 1965, por la que se dictan normas provisionales para la aplicación de la cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Fecuaría, normas 31 a 34.

tiendo, por ejemplo, que los apuntes contables queden reducidos exclusivamente a las operaciones de adeudo o abono determinadas por ingresos y gastos que no afecten al capital fijo.

Lo que resulta más importante señalar es que, respetuoso con la concepción que hace girar el tributo en torno a la explotación, los apuntes contables han de referirse a cada explotación censada atendiendo a su concepto económico, y aunque en ella se integren diversas fincas rústicas y ganaderas, abriéndose tantas cuentas como cultivos, aprovechamientos o actividades puedan realizarse en la explotación, atendiendo en lo posible al Organigrama nacional de cultivos y aprovechamientos, y, dentro de él, a los que se hubieren de fijar módulos diferentes en el régimen de estimación objetiva en la zona o comarca correspondiente.

Y en segundo lugar, el tributo se monta pensando que todos los productos han de ser vendidos. De aquí que se establezca que si en el último día del ejercicio económico quedase pendiente de pago o ingreso alguna partida imputable al mismo, ésta será tenida en cuenta por su importe exacto, si fuese conocido, o por el normalmente previsible en otro caso. Si se tratase de productos o aprovechamientos pendientes de venta, la previsión no podrá cifrarse en cantidad inferior al valor de los mismos al precio normal de venta en el referido último día del ejercicio económico (nº 3 de la norma 33).

Cuando las existencias de productos o aprovechamientos pendientes -

de venta el último día del ejercicio económico se realizasen por cantidad superior o inferior a la figurada en la declaración como precio normal de aquel día, la diferencia en más o en menos será llevada a la liquidación del ejercicio en que efectivamente se produzca la venta, siempre que la determinación de la base imponible siguiese estimada en régimen de estimación directa. En el caso de que el contribuyente hubiese optado reglamentariamente por el de estimación objetiva se practicará liquidación independiente por dicha diferencia, que se ingresará en el Tesoro o se abonará al interesado (norma 33, nº 7).

El análisis de estas normas plantea una interesante problemática, que puede centrarse en los siguientes puntos. En primer lugar, la determinación de por qué la cuota proporcional, que ha querido configurarse como tributo empresarial, se separa del tratamiento usual de las existencias - en los tributos de tal índole. Y en segundo término, determinar si la venta de los productos de una explotación rústica - o de una empresa, si se prefiere - puede hacer variar la naturaleza de los frutos.

En lo que se refiere al primero de los problemas planteados, es decir, el tratamiento de las existencias en los tributos de carácter empresarial, los temas que tradicionalmente se estudian son los que se corresponden con los sistemas utilizados para dar salida a tales existencias en las ventas de los productos de la empresa (1). Como es sabido, existen va

---

(1) Un buen resumen de los problemas de la valoración de existencias, puede verse en GUTENBERG, Erich, "Economía de la Empresa. Teoría y práctica de la gestión empresarial". Col. Economía. Deusto. Bilbao, 1964 págs. 228 - 231.

rios. Fundamentalmente, los métodos FIFO (first in, first out) LIFO (last in, first out) y de coste medio. Pero la aplicación de uno u otro es un problema diferente del que ahora nos ocupa, porque el beneficio solo se entiende realizado cuando las mercancías son objeto de venta (1). En cambio, en la cuota proporcional de rústica, esto no es así, puesto que la propia existencia, antes de ser vendida, se entiende que genera un beneficio, al menos a título provisional, punto que la valoración que se dá a la existencia es susceptible de ser modificada, al alza o a la baja, cuando, consumada la venta del producto, existan disparidades en los precios "presuntos" y los precios "reales".

Nos encontramos, pues, con una situación peculiar, porque aunque se piense que es la misma que en los otros tributos empresariales por obra de las liquidaciones correctoras que procede practicar, en su caso, cuando se vendan los productos, de hecho pueden ocurrir en el interin cambios en la titularidad de la explotación o acaecimientos de otra índole que impidan la práctica de tales liquidaciones. Y en estos supuestos nos encon-

---

(1) En este sentido, GUTENBERG habla del "principio del valor mínimo: "este principio señala que de ambos precios concurrentes, el precio de compra o el precio de fabricación y el precio de bolsa o de mercado en el día de cierre de ejercicio, se elige como valoración de balance el precio más bajo. De esta forma se consigue, que de acuerdo con el principio de precaución, no aparezcan señalados en el balance los beneficios aún no realizados, mientras que - cuando los precios actuales en el día de cierre del balance son más bajos que los precios de compra - se acusan ya las pérdidas que aún no se han realizado" - pág. 228. Opus cit.



traremos con que el beneficio empresarial de una explotación agrícola no es el mismo, conceptualmente, que el de una empresa de otro orden. Tal como aparece concebido por nuestro ordenamiento tributario, el beneficio de la explotación rústica o pecuaria, sujeto a cuota proporcional, no es el derivado de las operaciones de venta propias de toda empresa, sino el materializado en los frutos separados, que se valoran de una determinada forma: la que se ha reseñado al exponer la norma 33, números 3 y 7 de la Orden de 29 de Diciembre de 1965. La cuestión, es a nuestro entender, de gran transcendencia por varias razones. Quizá la principal, desde el punto de vista de la estructura de nuestro sistema tributario, sea que el hecho imponible en la cuota proporcional no es la obtención de un beneficio, sino la mera producción de bienes, cosa que no es exactamente equiparable.

Fácilmente se observa, pues, que la cuota proporcional grava los frutos industriales, propiamente dichos, es decir, los que producen los predios de cualquier especie a beneficio del cultivo o del trabajo. (Art. 455, C.c., 2º párrafo) y, en su caso, los frutos naturales, o sea, las producciones espontáneas de la tierra, y las crías y demás productos de los animales (Art. 355, 1er. párrafo, C.c.).

Ahora bien, en íntima relación con lo apuntado se encuentra el segundo de los temas a que nos referíamos: determinar si la venta del producto puede hacer variar la naturaleza del fruto. Cuestión esta que, hasta donde llega nuestra información no ha sido directamente abordada por la doctrina y que, sin embargo, consideramos absolutamente fundamental para determinar

con precisión la naturaleza jurídica del beneficio empresarial. Se trata, en definitiva, de saber si el beneficio empresarial lo constituyen precisamente los bienes producidos por la empresa, en su sentido material (automóviles, casas, mesas, etc.) o el dinero que ingresa en la empresa cuando sus productos son vendidos. Los primeros, los bienes producidos, no es dudoso que pueden calificarse de frutos industriales. Pero, el dinero ¿es, en este caso, fruto industrial o fruto civil? Si se entiende que la interposición de un contrato de compraventa no altera la naturaleza industrial del fruto, ese dinero también será fruto industrial. Pero, en caso contrario, sería civil. Tomemos dos definiciones doctrinales de los frutos para tratar de desentrañar el problema.

Para ALBADALEJO (1) son frutos naturales los que produce directamente la cosa fructífera, y se distinguen en naturales en sentido estricto e industriales. Los frutos civiles son los que producen la cosa fructífera pero no directamente o procediendo de ella misma, sino como consecuencia de haberla hecho objeto de una relación jurídica de la que nace el derecho a obtener el fruto.

Por su parte, COLIN y CAPITANT (2) definen los frutos naturales co-

---

(1) Instituciones de Derecho Civil. Tomo 1º, 2ª edición. Barcelona, págs. 246-247.

(2) Curso elemental de Derecho Civil. Traducción y notas de Demofilo de - Buen. 4ª edición revisada por Pascual Marín Pérez y Justo José Gómez Ysabel. Tomo 2º. Vol. II. Madrid. Reus, 1961, pág. 129.

mo los producidos espontáneamente por la cosa y sin trabajo del hombre; los industriales como los producidos por cosa mediante el trabajo del hombre y los civiles como las cantidades de dinero que no proceden directamente de la cosa misma, sino que resultan de su productividad, porque son debidas por terceros en representación del disfrute de la cosa que les ha concedido el propietario.

Sin entrar ahora en el tema de si es más correcta la clasificación bipartita o tripartita de los frutos (1) lo que nos importa resaltar es que la relación jurídica apta para cambiar la naturaleza del fruto de industrial a civil no recae sobre el fruto propiamente dicho, sino sobre la cosa productora. Esta postura es coherente con la enumeración de frutos que contiene el párrafo 3º del Art. 355 de nuestro Código civil, cuando nos dice que "son frutos civiles el alquiler de los edificios, el precio del arrendamiento de tierras y el importe de las rentas perpetuas, vitalicias u otras análogas".

De aquí se deduce claramente que el fruto industrial no cambia de naturaleza porque sea objeto de venta. La venta no afecta a la naturaleza del fruto porque la relación jurídica a que se refiere la doctrina ha de ser, repetimos, con la cosa productora.

---

(1) Sobre la que se ha pronunciado abundantemente la doctrina civil. Puede verse, por vía de ejemplo: ENNECERUS, Tratado de Derecho Civil, traducción de Blas Pérez González y José Alguer. Vol. 1º, 2ª edición, al cuidado de José Puig Brutau. Barcelona. Bosch, 1953, pág. 572. MARTÍN RE--TORTILLO, Cirilo "Clases de frutos en el Código civil" Anuario de Derecho Civil. Tomo IV. Enero-Marzo 1951, págs. 135-155.

El no tener en cuenta esta distinción es, entendemos, la razón que invalida, al menos en parte, las acerbas críticas doctrinales a la conocida sentencia del Tribunal Supremo de 5 de enero de 1925, que sentaba como doctrina que los beneficios de una industria, cuyo reparto tiene - vencimiento fijo, son frutos industriales y no civiles.

El problema planteado en esta sentencia era el siguiente: A. dejó en testamento a su esposa, B. el usufructo universal de sus bienes, entre los que se encontraba una fábrica de la cual A. era, al tiempo, gerente. Al morir la usufructuaria los herederos de A. aceptaban que los - frutos producidos por la fábrica pertenecieran a B. desde que entró en - el goce del usufructo hasta el día 31 de diciembre del año anterior al - de su muerte, pero se resistieron a la entrega de los producidos desde - el día 1º de enero al 21 de noviembre del año en que murió la usufructuaria, alegando que el balance se hacía al final del año y los beneficios obtenidos en el mismo debían considerarse frutos pendientes al ocurrir el fallecimiento de B., motivo por el cual no le pertenecían.

Los herederos de B. ejercitaron demanda reclamando dichos beneficios, por entender que tenían la consideración de frutos civiles, que se perciben día por día y, por tanto, pertenecían a la usufructuaria en proporción al tiempo que duró el usufructo. La Audiencia absolvió a los demandados y el Tribunal Supremo confirmó el fallo recurrido en atención a las siguientes consideraciones:

a) Que al decirse en el art. 355 del C.c. que son frutos industria

les los que producen los predios "de cualquier especie" se comprenden en la palabra "predios" no solo los rústicos y rurales, sino también los de cualquier otra clase, con la condición o diferencia específica de que sean producidos los frutos a beneficios del cultivo y del trabajo, modo claro y terminante de distinguirlos de los naturales y civiles.

- b) Que según el Diccionario de la Lengua Castellana, PREDIO; (del latín, praedium) es hacienda, tierra o posesión inmueble, y nadie podrá negar que posesión inmueble es una fábrica o industria fabril, y frutos industriales, los que por el esfuerzo y el trabajo del hombre se producen en una industria.
- c) Que previendo el párrafo 2º, del artículo 475 que si el usufructo consistiese en el goce de los beneficios que diese una participación en una explotación industrial o mercantil, cuyo reparto no tuviese vencimiento fijo, tendrán aquellos la consideración de frutos civiles, es lógico que, "a contrario sensu" si el reparto tiene vencimiento fijo, no pueden reputarse dichos beneficios como frutos civiles, sino industriales, y, por ende, con sujeción al art. 472, los pendientes al comenzar el usufructo pertenecen al usufructuario y los de su terminación al propietario.
- d) Que no puede haber distinción entre el goce de los beneficios de una participación industrial y el derecho del mismo usufructuario en la dirección de la explotación o fábrica, ya que todo -

ello versa sobre el derecho a disfrutar los bienes ajenos.

CASTAN comentó duramente esta sentencia (1) en base a las siguientes razones:

1.- Una empresa no es, en sí, una cosa inmueble, ni menos, un predio. Podrán ser bienes inmuebles las máquinas de la explotación, conforme al nº 5 del Art. 334. Podría, cuando más, atribuirse naturaleza inmueble por accesoriedad a la explotación misma, si la industria es ejercida en un inmueble especialmente afectado a este objeto y perteneciendo en propiedad al industrial. Pero, fuera de este caso, el establecimiento industrial es un bien mueble, si no se le quiere considerar mejor, según hacen algunos autores modernos, al discutir la naturaleza de los fondos de comercio, como una universalidad jurídica, formada por diversos elementos, cada uno de los cuales conserva su individualidad propia.

2.- En segundo lugar es inadmisibles la tesis de que los beneficios de una industria son frutos industriales y no civiles. La sentencia desconoce la diferencia entre los frutos naturales o industriales, de una parte, y los frutos civiles, de otra. Los primeros proceden directamente de la cosa. Los segundos no se obtienen directamente de ella, sino por mediación de una relación jurídica: son réditos en dinero que puede producir la cosa por virtud de una operación u operaciones contractuales. Los pro-

---

(1) Revista de Derecho Privado, 1925, pág.389.

ductos mismos fabricados podría, en todo caso, ser considerados como frutos industriales; pero las utilidades líquidas obtenidas con la explotación - máxime cuando, como en el presente caso, es ésta ejecutada por una Sociedad - no pueden ser reputados frutos industriales.

Concluyendo, entendemos, por nuestra parte, que los beneficios empresariales son frutos industriales realizados, y que la Contribución Territorial, cuota proporcional, se separa, en su regulación del régimen de estimación directa de este principio general, puesto que grava también - frutos industriales no realizados, poniendo de manifiesto, una vez más, - su anómalo carácter empresarial. Más bien puede afirmarse que su apego al régimen catastral, propio de la cuota fija - y que en la actualidad también aparece falseado, como tuvimos ocasión de comentar -, convierten a este tributo en una figura híbrida de muy difícil calificación.

Si tratamos de buscar una explicación - ya que no una justificación - a este sistema, parece que habremos de acudir a la influencia del método de estimación objetiva de bases imponibles. Veámoslo con detalle.

El art. 43 del Texto Refundido determina que las Juntas Mixtas de funcionarios y contribuyentes fijarán para cada zona o comarca y período impositivo, previos los estudios que con la colaboración del Ministerio de Agricultura se realicen sobre los rendimientos en ella obtenidos, los módulos de estimación o índices de corrección que estimen procedentes.

Los módulos de estimación se referirán:

a) En las explotaciones agrícolas, al rendimiento natural por hectárea, clase de cultivo y calidad de terreno y atendidos la edad y estado de las plantaciones arbóreas o arbustivas.

b) En las explotaciones forestales, al ciclo de producción de cada especie, rendimiento neto por metro cúbico o unidad de peso, clase y calidad de sus productos.

c) En las explotaciones ganaderas, al rendimiento neto por cabeza de ganado, clase y calidad; y

d) En las demás explotaciones, a las unidades más características del aprovechamiento del producto de que se trate o, en general, a cualquier otro módulo que en ellas se estime adecuado.

Los índices de corrección se fijarán atendiendo principalmente a las circunstancias especiales de carácter climatológico, patológico o de índole análogo que concurren en particular en cada zona.

Para obtener la base imponible se aplicarán los módulos e índices aprobados para cada explotación, en función de sus características (Art. 46, 1).

Es evidente, a la vista de estas normas, que lo que se pretende gravar son los productos obtenidos, independientemente de que hayan sido o no objeto de venta, lo que nos explica la razón de que tanto los módulos de estimación como los índices de corrección hagan referencia a elementos rela



cionados con el producto, materialmente entendido, y no al beneficio en - sentido contable.

En este aspecto, las normas relativas a la estimación directa son - congruentes con la de la estimación objetiva, aunque ha de sospecharse, - por la mayor extensión de este último régimen que la estimación directa - ha ido a la zaga de la objetiva. Y es claro que, técnicamente, resulta más fácil el estudio económico de la producción agraria que la determinación del beneficio comercial de tales explotaciones, de donde resulta posible sospechar que la configuración de la cuota proporcional sea un resultado de los esquemas organizativos de nuestra Hacienda, que ha buscado un camino más fácil, aún a costa de sacrificar lo que, en el espíritu de la exposición de motivos de la Ley de 11 de Junio de 1964, era la esencia del tributo.

Por otra parte, si el análisis de la estimación directa permite encontrar puntos de acercamiento entre el ordenamiento privado y el tributario, en la materia que viene siendo objeto de nuestro estudio, la estimación objetiva rompe todo paralelismo al hacer abstracción de las concretadas fuentes productoras y tratar de determinar rendimientos estimados. El concepto de fruto, por esencia, se resiste a ser considerado de otra forma que en su genuina materialidad y buena prueba de ello es la cuidadosa regulación del usufructo - la institución jurídico-privada en que mayor - relieve alcanza el concepto - que contiene nuestro Código civil (Arts. 467 a 522), en la qué no se encuentra ni una sola presunción y sí detalladas

normas de atribución de los frutos, según su naturaleza y las distintas - personas que pudieran concurrir a ellos.

Es este un problema con el que reiteradamente nos hemos de enfren--tar, en el marco de nuestro derecho positivo, y cuyas repercusiones jurí--dicas son de primera importancia. Vale decir que la ruptura con el ordena--miento privado en este punto hace que, en la aplicación práctica del im--puesto, no sea posible tener en cuenta apenas ninguna circunstancia espe--cial: el rendimiento estimado se entroniza por encima de cualquier otro - estado de cosas y al tiempo que simplifica la gestión tributaria impide - apreciar las posibles situaciones especiales, que si pueden tenerse en - cuenta en la estimación directa.

Y algo similar cabe decir de la estimación por Jurados, con la agra--vante de que al actuar en conciencia y sin motivar sus acuerdos, los cri--terios que se sigan para la determinación de las bases quedan sumidos en un profundo misterio, con lo que se hace impertinente cualquier comenta--rio.

e') Los sujetos pasivos

El artículo 38 del texto refundido dispone que son sujetos pasivos en la cuota proporcional de la contribución:

a) Los propietarios o usufructuarios de fincas agrícolas o foresta--les cuando las explotan por sí e incluso en forma de aparcería, asociati--va u otra análoga.

b) Los arrendatarios, si se trata de fincas arrendadas, sean o no protegidas.

c) El titular de la explotación en todos los demás casos y en especial, en las explotaciones ganaderas.

d) Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea una sociedad o entidad jurídica sometida al impuesto general sobre la Renta de Sociedades limitará su tributación en la Contribución a la cuota fija, - cualquiera que fuese la cuantía de su base imponible, sin perjuicio de - que le sean determinados en el régimen de cuota proporcional los rendimientos obtenidos en sus explotaciones, aunque estas estuvieren exentas o no sujetas a esta cuota, a los efectos previstos en la legislación reguladora del citado Impuesto sobre Sociedades (Art. 39).

Varias son las observaciones que suscita la lectura de estos preceptos. De entre ellas destaca el régimen a que quedan sometidas las entidades jurídicas sujetas al Impuesto General sobre la Renta de las Personas jurídicas, pero este tema será analizado al estudiar el citado tributo.

Hacemos, pues, referencia a otra cuestión: la consideración del titular de la explotación como sujeto pasivo, mención que resulta difícilmente explicable a la luz de la lógica jurídica.

En efecto ¿qué quiere decir "ser titular de una explotación"? El profesor de CASTRO entiende por titularidad "La cualidad jurídica que le confiere a una persona el estar en una relación jurídica, en cuanto determinante de las facultades que por ella se le atribuyen" y señala como notas distintivas fundamentales: a) la falta de concreción de su objeto, que incluso puede ser una masa patrimonial; b) la gran amplitud posible de su contenido: facultades, derechos subjetivos, complejos de unos y otros; c) la dificultad casi insuperable de su transmisión, correspondiente a la que existe respecto a la misma relación jurídica; d) la gran variedad de sus caracteres, conforme a la diversa naturaleza de las relaciones jurídicas (1).

La noción de titularidad aparece, por sí sola, como algo vago que precisa ser concretado, en el sentido de determinar cuál es la cualidad jurídica que atribuye la situación de que se trate en la relación jurídica. Se es titular porque se es propietario, arrendatario, usufructuario, poseedor, etc., pero decir simplemente que se es titular revela una importante imprecisión. De donde, la única explicación que cabe al apartado c) del art. 38 es que se haya tratado de encontrar una fórmula muy amplia en la -

---

(1) Derecho Civil de España. Tomo I, 3ª edición. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1955, págs. 630-631. Para otros autores es la pertenencia o correspondencia del derecho subjetivo al sujeto. Así, MESSINEO, en "Manuale di Diritto Civile e Commerciale. 9ª edición. Milano. Giuffré. 1957. Vol. 1º pág. 133.

que supiera cualquier tipo de relación jurídica que atribuyera derecho de goce o aprovechamiento sobre la explotación objeto del impuesto, distinto de los expresamente recogidos (propietario, usufructuario y arrendatario).

Amplitud que se extiende hasta el extremo de que alguna de las presunciones que establece el texto refundido respecto de la unidad de explotación, son realmente, como ha señalado GARCIA AÑOVEROS con acierto, presunciones de titularidad (1). Nos referimos a las contenidas en los artículos 35 y 36, 1 del Texto Refundido (2), en las que lo que realmente se nos dice es quién es, a efectos fiscales, el titular de la explotación.

Ahora bien, sea cual fuera el juicio que nos merezca la fórmula adoptada por nuestro legislador para la determinación de los sujetos pasivos, resulta evidente que subyace en ella la idea fundamental de que los frutos o rentas de la explotación se atribuyen a la persona que la realice, de conformidad con las normas civiles en la materia. El problema que puede suscitarse es el de que haya cambios en la titularidad de la explotación durante el período impositivo. En este supuesto, la aplicación de la

(1) La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. Revista de Derecho - Financiero y de Hacienda Pública. Vol. XVI, n.ºs. 65-66. Septiembre-Diciembre, 1966, pág. 13461

(2) Artículo 35: "Se considerarán imputables al cabeza de familia los rendimientos de todas aquellas explotaciones de las que por cualquier concepto sean titulares sus hijos menores o su cónyuge, salvo que, en cuanto a éste, medie sentencia de divorcio o separación judicial.

Art. 36.1: "Si las fincas agrícolas o forestales, o el ganado de renta, estuvieran arrendados a persona ligada por relación de parentesco en primero o segundo grado de consanguinidad o afinidad con los propietarios o usufructuarios de aquellos, podrá considerarse que, a pesar de ello, son explotados por éstos últimos cuando tales contratos tengan por finalidad eludir total o parcialmente el impuesto".

norma 6ª, apartado 4º de la Orden de 29 de diciembre de 1965 (1) puede conducir a situaciones distintas para el Derecho privado y el Derecho tributario. En efecto, para el Derecho tributario el alta o baja en el Censo resulta determinante para la sujeción de una determinada persona al tributo. En cambio, para el Derecho civil, la atribución de los frutos a una u otra persona se regularán por las normas del Colegio - recogidas abreviadamente en páginas anteriores - según la situación del fruto y el tipo de relación jurídica que se constituya (usufructo, arrendamiento, etc.).

Parece oportuno insistir ahora que las posibles disparidades entre los dos ordenamientos se hubieran podido salvar, al menos parcialmente, - con una adecuada regulación del período impositivo, que no ha sido debidamente abordada por nuestro Derecho positivo tributario.

#### d) Conclusión

El recorrido realizado por nuestra legislación reguladora de la Contribución Territorial Rústica nos permite sentar algunas conclusiones críticas.

La primera y quizá más importante, es la heterogeneidad del tributo, desde el punto de vista jurídico-privado, no solo por la coexistencia de la cuota fija y la proporcional, sino porque ni en la una ni en la otra es posible señalar como objeto del gravamen una específica y determinada clase de fruto.

---

(1) Concretado al analizar el período impositivo en este impuesto.

Y esto, también desde una perspectiva puramente financiera o tributaria. En efecto, la cuota fija no grava sólo "rentas de posesión", porque, como hemos tenido ocasión de comprobar pretende gravar también "rentas de actividad". Esto, al menos según la dicción legal, aunque hayamos de mantener serias dudas sobre la posibilidad de ejercer actividades agrarias - sin el soporte material de bienes de dicha naturaleza, como ya se hizo - constar. Pero es que, sobre todo, al gravarse rentas potenciales, es decir, simplemente susceptibles de producirse, se rompe, por ampliación, el posible paralelismo entre las rentas gravadas por el impuesto y los frutos a que se refiere el ordenamiento privado.

Pero, por otro lado, parece claro que, aunque al estructurar la cuota proporcional, el legislador tributario ha intentado acercarse al tratamiento usual de los beneficios empresariales - y de ahí que nos hayamos - ocupado de la naturaleza jurídica de tal beneficio -, no ha conseguido - una equiparación homogénea, como lo prueban las cuestiones, no resueltas con claridad, que se han analizado en punto al período impositivo e incluso en materia de determinación de la base imponible, al referirnos al tratamiento de las existencias, lo que nos ha permitido poner en tela de juicio que el hecho imponible de la cuota proporcional sea no ya la obtención de un beneficio, sino la producción de determinados bienes: frutos industriales y frutos naturales.

Ante esta situación de nuestro ordenamiento tributario parece razonable propugnar, por una parte, que el sistema tributario atienda, exclu-

sivamente, a las rentas realmente obtenidas, lo que traería un mayor acercamiento al ordenamiento privado, que también se vería potenciado si se - suprimieran los últimos atisbos del especial concepto de "explotación" y se gravaran auténticos beneficios empresariales, incluso dentro del Impuesto Industrial, al modo que se hace en Italia, aparte de muchos otros sistemas tributarios. No se nos oculta que los obstáculos a estas reflexiones no son sólo fiscales. Sin ir más lejos hasta recordar que el propio Código de comercio niega el carácter de mercantiles a las ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les pagan - las rentas (art. 326, 2º). Evidentemente el problema que aquí se apunta - tiene una serie de connotaciones, incluso sociológicas, que exceden ampliamente de nuestro ámbito de trabajo, pero las ideas que nos hemos permitido exponer muy bien pudieran ser, una vez más, muestra de que el Derecho tributario se ve obligado, por la fuerza de los hechos y por razón de sus especiales puntos de vista, a actuar en avanzadilla en lo que a reformas jurídicas se refiere.

## 2.- La contribución Territorial Urbana (1)

### a.) Planteamiento

Entre la Contribución Territorial Rústica, en su forma de cuota fi-

-----

(1) La bibliografía relativa a la Contribución Territorial Urbana es bastante escasa. Los manuales más al uso son: JOSE TURPIN VARGAS: "Manual de Contribución Urbana". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1965;



ja, y la Contribución Territorial Urbana es posible señalar un acusado paralelismo, pues en uno y otro caso se someten a gravamen rentas reales o potenciales derivadas de bienes inmuebles. Paralelismo que trae su origen del propio nacimiento del impuesto, en la Ley de Reformas Tributarias de 23 de mayo de 1845, y que por la Ley de Presupuestos de 1893 fué roto al escindir en dos el primitivo tributo único en función de la naturaleza del bien producto de renta (rústico o urbano) (1).

La coincidencia señala se observa con toda claridad en primer término, porque, como se ha dicho, en ambos tributos se gravan tanto rentas reales como potenciales (2)

-----  
FERNANDO RIVERO DE ANDREA: "Contribución Urbana". Ediciones I.C.E. Madrid 1966, RUBENS HENRIQUEZ: "La Contribución Territorial Urbana". - Ediciones Deuto. Bilbao 1968.

Los dos primeros son compendios anotados de legislación y jurisprudencia; el último, añade un conjunto de reflexiones sobre la teoría de la valoración urbana, pero no es, propiamente, una aportación jurídica.

- (1) F. ESTAPE: "La Reforma Tributaria de 1845". Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1971, pág. 132. Nos relata como ya la Comisión nombrada por García Carrasco el 18 de diciembre de 1843 "debatía la oportunidad de gravar separadamente, dentro de la contribución territorial, la riqueza rústica y la urbana". "Tanto la Comisión de reforma, como el proyecto del Gobierno y, finalmente, la ley de 1845, establecieron la unidad de exacción basándose en la escasez de estadísticas y también, como dice Santillan, en la carestía de los alquileres".
- (2) Art. 1, 1, Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaría: "la Contribución...recae sobre el importe de las (rentas) - que anualmente producen real o potencialmente los bienes y actividades calificados tributariamente como rústicos y pecuarios".

Art. 1, 1, Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana: La

El gravamen de rentas potenciales es determinante de la naturaleza del impuesto e incluso de la forma en que se ordena su regulación, como tendremos ocasión de comprobar, dándole un cierto tinte de impuesto patrimonial que se pone de manifiesto tanto en la importancia que se otorga a los bienes productores de renta, como elemento configurador del hecho imponible (1) como en la especial consideración (que el legislador ha tenido en cuenta al enumerar los sujetos pasivos, a efectos de determinar quién es la persona que percibe o tiene derecho a percibir la renta derivada del inmueble) del tipo de relaciones jurídicas existente entre el titular del bien y el bien, en sí mismo considerado, cuando dominio directo y dominio útil aparecen escindidos(2).

Ahora bien, junto a estas evidentes analogías la principal diferencia con la Contribución Rústica viene marcada por la existencia, dentro de esta última, de la cuota proporcional, que da ciertas características de impuesto empresarial al rústico de las que carece absolutamente la Contribución Urbana.

#### b) El hecho imponible

Según el artículo 2º del Texto Refundido, el hecho imponible en es

---

Contribución ... recae sobre el importe de las (rentas) que anualmente producen o son susceptibles de producir los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana.

- (1) Arts. 3, 4, 5 y 6 en los que se enumeran los bienes que se consideran de naturaleza urbana, distinguiendo "suelo" y "construcciones" por vía positiva y negativa (art. 6º: "no se considerarán construcciones...")
- (2) Así, el art. 16 se refiere a los propietarios, usufructuarios, enfi-

ta contribución se realiza:

- a) Por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana.
- b) Por la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos.

Como se observa fácilmente la formulación del hecho imponible viene fuertemente influida por dos notas: en primer término, que el impuesto se ha configurado para gravar tanto rentas potenciales como reales, lo que explica la mención de la "susceptibilidad de obtención de rendimientos" (1). En segundo lugar, que el legislador ha incluido junto al disfrute de las rentas producidas por los bienes urbanos, el uso, propiamente dicho, de ta les bienes, en sí mismos considerados.

---

teutas y demás censatarios, titulares del derecho real de superficie y titular del dominio directo.

- (1) No falta algún autor, como el Prof. FERREIRO que afirma que el hecho imponible está constituido por "la titularidad de un derecho sobre los bienes urbanos que lleve aparejada la atribución de las rentas que estos bienes pueden producir según las normas que regulan este impuesto" (Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo". en H.P.E., nº 22/1973, pág. 42).

La segunda de esta dos notas adquiere para nosotros especial relevancia por una doble razón. Porque marca una neta especialidad del concepto de renta en el ordenamiento tributario frente al de fruto en el privado y porque aclara la naturaleza del impuesto urbano como impuesto sobre la renta y no como impuesto sobre el patrimonio.

La doctrina civil no parece haberse planteado como problema específico la diferencia entre el disfrute de la cosa misma y el aprovechamiento de los frutos. El derecho de disfrutar bienes (propios o ajenos) comprende al bien como a sus frutos o aprovechamientos y así se deduce de los artículos 348, en lo que se refiere a la propiedad; 430, 451 y 452, en materia de posesión; y 467 y 471, en materia de usufructo, dejando aparte otros preceptos que también podrían avalar esta afirmación.

La diferencia ha de buscarse en las facultades de disposición, en el sentido de que usar la cosa no permite sino utilizarla en provecho propio, pero no disponer de ella. En cambio, cuando se trata de frutos, poder de disposición y aprovechamiento vendrán normalmente unidos, adquiriendo de esta manera un relieve especial desde el punto de vista del derecho tributario, la facultad de disposición.

Conectando estas ideas con la tradicional distinción de los impuestos entre la renta, sobre el patrimonio y sobre el consumo, se plantea el problema de determinar si es posible establecer un cierto parangón con una clasificación que tomará estos mismos conceptos en sentido jurídico. Cla-

ro es que ello no sería difícil si nuestras leyes tributarias brindaran específicas definiciones de tales conceptos (renta, patrimonio, consumo), pero es el caso que ello no es así y que, a lo más que podemos aspirar, - es a deducir de la regulación completa del Instituto un concepto aproximado.

Con todo lo expuesto se quiere decir que, a la vista de nuestro derecho positivo, no parece fácil determinar si la Contribución Urbana, cuando acepta como hecho imponible la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real, de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos, se está configurando como un impuesto sobre la renta o como un impuesto sobre el patrimonio.

El empleo de las expresiones "utilización, goce o posesión" bien puede hacer pensar que se trata de un impuesto patrimonial, pero la restante configuración del tributo, y muy especialmente de la base imponible, nos muestra que solo es un expediente técnico para ampliar el concepto de renta e incluir el puro uso o aprovechamiento directo e inmediato de los bienes productores. Resulta, pues, evidente la ampliación del hecho imponible por esta vía.

#### c) La base imponible y su determinación

La primera observación que ha de formularse al respecto es que no contiene el Texto Refundido una norma definitoria concreta de la base imponible. El capítulo IV, aunque lleve la rúbrica "La base imponible" contie-

ne sólo normas relativas a su determinación, pero no un concepto específico, aunque no es difícil deducir de la regulación legal que la base está constituida por el rendimiento neto estimado de cada bien inmueble de naturaleza urbana.

La Ley refundida parte de dos conceptos básicos: el de valor catastral y el de renta catastral. El primero de ellos está integrado por la suma de los valores del suelo y de las construcciones, afectada por un índice que atiende a los casos en que aquellas no correspondan al aprovechamiento más idóneo del suelo (artículo 18). La renta catastral se fija en el cuatro por ciento del valor catastral (artículo 19), con dos excepciones.

La primera de ellas se refiere a las viviendas y locales arrendados. En estas la renta catastral general se corrige mediante un índice que pondera la antigüedad del contrato en vigor o aquellas circunstancias que puedan determinar rendimientos distintos (1).

---

(1) Esta norma fue desarrollada por la Orden Ministerial de 17 de marzo de 1971, interpretando que el índice corrector al que se hace referencia podía afectar a la renta catastral tanto en el sentido de reducir como de aumentar el mencionado porcentaje. Aunque en un primer momento se dictaron resoluciones jurisprudenciales que declararon la procedencia de la interpretación dada por esta orden (así, la Sentencia nº. 57/1974, recurso núm. 600/1972, de la Sala 1ª de la Audiencia de Madrid, de fecha 6 de febrero de 1974, publicada en "Jurisdicción Contencioso Administrativa. Sentencias de las Audiencias. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1974, págs. 16-17), el mandato reglamentario era manifiestamente ilegal puesto que tanto la Ley de 11 de junio de 1964 (art. 32, párrafo 2º) como el propio Texto Refundido hablan de un índice que pondere la antigüedad del contrato, sin hacer refe--

La segunda norma excepcional es la que se refiere a las viviendas o locales de negocios acogidos a regímenes especiales, que lleven consigo una fijación administrativa de la renta, en cuyo caso se estimará como renta catastral la que resulte de dicho régimen, incluso cuando están ocupados por sus propietarios, en tanto subsista la limitación de modificarla.

Determinada así la renta catastral el artículo 22 establece un descuento del 30%, para los edificios, en concepto de huecos, reparos y servicios, deducido el cual se obtiene la base imponible. En los demás casos la base imponible será igual a la renta catastral referida a cada anualidad.

-----

rencia a los contratos "nuevos", sino a los "antiguos". Por ello es evidente que las normas legales a lo que se refieren es al deterioro de la renta que normalmente se sigue por el puro transcurso del tiempo en los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos y buena prueba de ello es la prevención legal de que el índice será aplicable en tanto subsista el arrendamiento a que se refiere, norma que carecería de sentido si el legislador hubiera querido tener en cuenta los posteriores contratos que el propietario realice sobre el inmueble. En otro caso no sería comprensible que a la perspicacia legislativa hubieran escapado las nuevas técnicas contractuales que permiten la revisión de la renta en función de índices tales como el del coste de la vida. E incluso carecería de sentido la norma contenida en el párrafo 2 del Artículo 20 de la que se establece la obligación, por parte de la Administración de atender a los rendimientos que produzca o deba producir normalmente cada bien urbano, sin tener en cuenta la mayor o menor renta que produzca por circunstancias excepcionales o transitorias.

Y la mejor prueba de todo lo anterior es que, en cumplimiento de la S.T.S. de 1 de marzo de 1974, se ha dictado la Orden de 30 de abril de 1975 que anula la de 17 de marzo de 1971.

El repaso dado a las normas que regulan la determinación de la base imponible nos permite señalar, con toda evidencia, que la contribución Territorial Urbana solo toma los frutos realmente percibidos por los titulares de los bienes urbanos como datos para la determinación de la base imponible del impuesto. Pero en modo alguno puede decirse otra cosa sino que se gravan rentas estimadas, o dicho de otra manera, que siguiendo la tónica más generalizada de nuestro sistema tributario no se determinan rentas reales, sino rentas potenciales.

#### d) Los sujetos pasivos

El artículo 15 considera como tales a los titulares de bienes de naturaleza urbana. Ahora bien, como hablar, sin más, de titular resulta insuficiente si no se acompaña de la referencia al derecho concreto que se ostenta, el artículo 16 se ve obligado a determinar en particular los sujetos pasivos de este tributo (1), existiendo una cierta similitud con la enumeración de sujetos pasivos realizada por el artículo 16 del Texto Refundido de la Contribución Rústica. Pero cabe señalar dos importantes diferencias:

La primera de ellas es que el texto de la Contribución Urbana resul

---

(1) Son estos: a) los propietarios; b) los usufructuarios, por todo el tiempo que dure el usufructo; c) enfiteutas y demás censatarios cuando el censo sea perpetuo o por tiempo indefinido y d) los titulares del derecho real de superficie y los titulares del dominio directo cuando el censo sea temporal.



ta técnicamente incorrecto ya que nos habla de censos temporales, institución desconocida por nuestro Código civil, puesto que en su artículo 1.608 establece que es de la naturaleza del censo que la cesión del capital o de la cosa inmueble sea perpetua o por tiempo indefinido.

La incorrección de la legislación tributaria quizá pueda explicarse porque las actuales normas reguladores del impuesto tienen un origen anterior al del Código civil de 1889, y no han tenido la precaución de recoger las modificaciones que este introdujo en nuestra antigua legislación civil. Como señala Castan (1) antes del Código civil los censos, por su duración, se dividían en perpetuos o temporales, subdividiéndose los primeros en irredimibles o muertos y redimibles o al quitar, pero en el Código han desaparecido los censos temporales y los irredimibles o muertos, y el censo vitalicio se ha transformado en el contrato de renta vitalicia. Obsérvese, ya en el campo tributario, que el Texto Refundido de la Contribución Rústica no hace referencia a los censos temporales, sino al caso, - distinto, en que el dominio directo y el dominio útil estén temporalmente separados.

En segundo lugar, el Texto Refundido de la Contribución Urbana se re

---

(1) Derecho Civil Español, común y foral. Tomo 2º. Volumen 2º, 1ª. Edición Madrid, Reus, 1965, pág. 163.

fiere al derecho real de superficie, definido por ROCA SASTRE (1) como el derecho real de tener o mantener, temporalmente o indefinidamente, en terreno o inmueble ajeno una edificación o plantación en propiedad separada, obtenida mediante el ejercicio del derecho anejo de edificar o plantar o por medio de un acto adquisitivo de edificación o plantación preexistente.

Como es bien sabido, el Código civil no regula con precisión esta figura, pero la ley sobre régimen del suelo y ordenación urbana de 12 de mayo de 1956, considerando el importante servicio que al fomento de la edificación puede prestar el derecho de superficie lo ha recogido "con destino a la construcción de viviendas u otras edificaciones determinadas en los Planes de ordenación" el dominio de las cuales corresponderá al superficiario.

Pues bien, aquel en cuyo favor se haya constituido el derecho será sujeto pasivo, porque a él corresponde el aprovechamiento normal del suelo urbano, por naturaleza destinado a ser construido. Y, hay que pensarlo así, sin perjuicio de que, en su caso, el propietario de la construcción

---

(1) Ensayo sobre el derecho de superficie. Revista crítica de Derecho inmobiliario, 1961, págs. 7 y siguientes.

En los últimos años la importancia, desde el punto de vista urbanístico, del Derecho de Superficie ha despertado la atención de los autores. Así pueden hoy citarse las obra de GULLARTE ZAPATERO, Vicente: "El derecho de superficie en general y en relación con la planificación urbanística". Ministerio de la Vivienda. Secretaría General Técnica. Servicio Central de Publicaciones. Madrid 1974. De este mismo autor: "La tecnificación del derecho de superficie y sus posibilidades urbanísticas", en Revista de Derecho Urbanístico nº 26/1972. En nota 12 de este trabajo (pág 12) se cita abundantemente bibliografía.

lo sea también.

e) El elemento temporal

No deja de ser curioso que, gravando la Contribución Territorial Urbana el importe de las rentas que anualmente producen o son susceptibles de producir los bienes de tal naturaleza (artículo 1º del Texto Refundido), es decir, configurándose como un tributo de naturaleza periódica ("... anualmente...") el propio texto legal no extraiga mayores consecuencias de este tema, y así, que no existe un conjunto de normas en él que regule el período impositivo, limitándose a decirnos cuando se entiende realizado el hecho imponible (1).

Es a nivel reglamentario, en las normas que regulan el régimen de alta y bajas en los documentos registrales de esta contribución donde únicamente puede rastrearse algún dato relativo a este punto. Tales documentos son: el Registro fiscal y el padrón de edificios y solares.

En el primero de ellos se relacionan todos los edificios y solares de cada término municipal (2) en tanto que en el segundo se contienen las

---

(1) El artículo 2 establece al respecto que "el hecho imponible en esta Contribución se realiza: a) Por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes calificados tributariablemente de naturaleza urbana; b) por la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real, de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos.

(2) Vide Art. 17 del Real Decreto de 24 de enero de 1894 por el que se aprueba el Reglamento para la administración, investigación y cobranza de la contribución sobre edificios.

fincas que aparecen en el Registro fiscal y no se hallen exentas (1). - Pues bien, lo más parecido a una auténtica regulación del período impositivo que cabe encontrar en la Contribución Territorial Urbana se deduce del régimen de altas y bajas en el padrón (2).

En lo que aquí nos interesa, al producirse una declaración de alta o de aumento de capacidad contributiva de una finca se debe practicar - una liquidación hasta fin del ejercicio, ingresándose su importe directamente en el Tesoro (3). Posteriormente, una vez incorporada la finca al Padrón se fijará su base imponible, hasta que, en su caso, se produzca - la correspondiente baja.

Estas normas, extraídas del Decreto 1294/1965, de 20 de mayo, plantean, no obstante, una dificultad difícilmente superable. En efecto, la Orden de 24 de febrero de 1966, por la que se dictan normas provisionales para la aplicación del nuevo régimen de exacción de la contribución, instituido por la Ley de 11 de Junio de 1964, ignora el citado régimen de altas y bajas particularizadas, establece un procedimiento de declaraciones diferentes y para nada nos habla de las legislaciones a que se re--

---

(1) Vide Art. 24 del Real Decreto de 1894 citado.

(2) Vide Capítulos 3 y 4 del Real Decreto de 1894 y el Decreto 1294/1965 de 20 de mayo y la Orden de 26 de junio de 1965.

(3) Art. 1º del Decreto 1294/1965, de 20 de mayo.

fería el Decreto 1294/1965. Habida cuenta de que el nuevo procedimiento de determinación de bases fija la renta susceptible de ser producida por el inmueble, mediante estudios técnicos que, evidentemente, no son aplicables en el citado régimen del Decreto de 1965, no se adivina como puede la Administración girar la liquidación a que este hace referencia en su artículo 1º.

Parece obvio que la situación actual es criticable, al menos, en dos sentidos. En primer término, porque no existe norma concreta a nivel legal que impute la renta temporalmente a cada propietario que pueda suceder en la titularidad del bien. Y en segundo lugar, porque la confusión es aún mayor en las normas reglamentarias, dado el sistema de determinación de las bases, que cierra la posibilidad de una liquidación rápida cuando se trata de nuevas liquidaciones.

#### f) Conclusiones

Desde la particular perspectiva en que se sitúa nuestro trabajo parece evidente que las conclusiones han de ser bastante desalentadoras. En primer término, porque en la regulación de nuestra actual Contribución Urbana la configuración de la renta gravada aparece de tal manera objetiva que ha de compartirse la tesis del profesor FERREIRO de que el hecho imponible no es la percepción de rendimientos urbanos sino "la titularidad de un derecho sobre los bienes urbanos que lleve aparejada la atribución de las rentas que estos bienes pueden producir según las normas que

regulan este impuesto" (1). De aquí que tratar de establecer un parangón con el ordenamiento privado ya sea punto menos que imposible.

En segundo lugar, la incorrecta referencia a los censos temporales, hoy inexistentes en nuestro derecho.

En tercer lugar la extraña situación reseñada en lo que al elemento temporal del presupuesto de hecho se refiere.

Por último, creemos merece alguna atención adicional la inclusión - del uso de bienes urbanos por el propietario junto al disfrute de las rentas producidas por los mismos, como elemento imponible.

En lo que se refiere a la naturaleza del derecho de goce, MOSCO (2) ha señalado que se encuentra normalmente, en el momento de su nacimiento, en una cierta dependencia de otro derecho, el de propiedad, del que solo se diferencia cuantitativamente, en el sentido de que es más limitado. - Nos encontramos en presencia de lo que el autor denomina un derecho derivado o "derecho hijo".

Pues bien, si el propietario puede obtener un fruto cuando cede el derecho de uso, por ejemplo, alquilando el inmueble, no solo se justifica

-----

(1) "Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo", cit.

(2) I frutti nel diritto positivo.- GIUFFRÉ.- Milano.- 1947, pág. 317.

económicamente, sino también desde el punto de vista jurídico, que el aprovechamiento del bien por el propietario sea gravado por la Contribución Urbana, aunque en este caso el posible fruto civil no se materialice en un bien concreto, sino únicamente en la facultad de usar la cosa. Evidentemente desde un punto de vista muy riguroso es posible aquí encontrar una nueva ampliación del concepto de renta respecto al de fruto, pero consideramos que en este supuesto está suficientemente justificado.

Cosa distinta es el tratamiento que reciben los bienes inmuebles directamente afectados a una actividad gravada por el impuesto industrial. - Pero el problema se analizará cumplidamente al ocuparnos de este tributo.

### 3.- El Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal.

#### a) Planteamiento

La primera dificultad que se suscita al enfrentarse con el análisis del Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal es la que deriva de la heterogeneidad de rendimientos que pueden obtenerse mediante el esfuerzo humano, ya que éste juega, en mayor o menor medida, en la casi totalidad de los supuestos de obtención de beneficios.

De aquí la necesidad de proceder a una clasificación de tales rendimientos y, por ello, aunque el hecho imponible de este tributo esté formulado con gran generalidad en el artículo 3º del Texto Refundido, aprobado por Decreto 512/1967, de 2 de Marzo (1), el texto legal, a lo largo de su

---

(1) "El hecho imponible en este impuesto se origina:

articulado, se ocupará de ordenar las diferentes clases de retribuciones, siquiera lo haga atendiendo a los sujetos pasivos, aunque no con todo rigor, pues habla también de retribuciones especiales, sometiénolas a regímenes tributarios acordes con sus características especiales.

La clasificación legal mezcla dos criterios: por el tipo de retribuciones y por la persona que las percibe, pues aunque el epígrafe que encabeza el Capítulo IX del Título Preliminar reza "Clasificación de los contribuyentes", el artículo 24 señala que se clasificarán "los contribuyentes sujetos y las remuneraciones gravadas" en cuatro grupos: a) funcionarios públicos, empleados y asimilados, b) profesionales, c) artistas y d) remuneraciones especiales.

Ahora bien, independientemente de los efectos de esta clasificación en punto al régimen jurídico tributario aplicables a tales contribuyentes o remuneraciones, la verdadera entraña de la clasificación radica en las condiciones de prestación de los servicios o trabajos personales. Estas pueden ser o bien mediante una relación de dependencia permanente de otra persona o entidad (trabajo dependiente) o mediante prestaciones esporádicas, sin que exista un vínculo duradero entre quien trabaja y quien emplea (trabajo independiente).

- 
- a) Por la obtención de rendimientos que se deriven directa o indirectamente de trabajos o servicios personales.
  - b) Por el mero ejercicio de actividades profesionales o artísticas.



Nuestra legislación tributaria no ha utilizado esta distinción en su pleno significado, aunque no puede negarse que late en toda la regulación de la materia, y esta postura lleva a alguna situación confusa, como puede observarse con facilidad en el régimen de los artistas, que tendremos ocasión de analizar más adelante con mayor detenimiento.

En las páginas que siguen emplearemos la distinción apuntada y, como apéndice serán estudiadas las llamadas "remuneraciones especiales", bien entendido que, de seguir nuestro derecho positivo la clasificación propuesta, perdería mucho de su actual sentido la pervivencia de este "tertium genus".

#### b) Las relaciones de trabajo dependiente

En términos muy generales, incluidos aquí todos aquellos supuestos en los que media una relación de empleo, permanente y que puede ser reconocida, en sentido jurídico, o bien al contrato de trabajo o bien a la relación estatutaria propia del funcionario público. Empleados y funcionarios son los contribuyentes típicos por la clase de retribuciones que nos corresponde analizar.

#### a') Naturaleza de las retribuciones

##### a") Los empleados particulares (1)

- 
- (1) Bajo esta denominación genérica comprendemos las retribuciones de los contribuyentes a que se refiere el artículo 25 del Texto Refundido, en sus apartados e), g), e i), es decir: Directores, Gerentes, Admi-

En general, y sin perjuicio de las precisiones ulteriores, podemos decir que la masa principal de retribuciones percibidas por estos contribuyentes derivan de un contrato de trabajo, como contraprestación a cargo de la empresa (entendida en sentido genérico como empleador) a la que prestan sus servicios.

En cuanto a la naturaleza jurídica de esta retribución, la mayoría de los estudios de los especialistas de Derecho Laboral silencian, consciente o inconscientemente, la clase de fruto ante el que nos encontramos. Así, el salario se concibe como contenido u objeto de la prestación del empresario en cumplimiento de su obligación básica de remunerar el trabajo y se recibe por el trabajador como contraprestación de su trabajo (1) y, a lo más, la doctrina se preocupa de determinar el "salario -

-----

nistradores, Comisionados, Delegados, representantes y empleados de toda clase de sociedades, asociaciones, corporaciones no administrativas, empresas y particulares; representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado; trabajadores manuales afectos a empresas o entidades; los pensionistas y cuantos perciban emolumentos de cualquier clase en recompensa de trabajos o servicios personales de índole análoga a los indicados y no figuren incluidos en otros conceptos de la ley.

- (1) ALONSO OLEA, Manuel: "Derecho del Trabajo", 2ª edición. Madrid 1973, pág. 148. En el mismo sentido BAYON CHACON y PEREZ BOTIJA. Manual de Derecho del Trabajo, 4ª edición. Madrid, y ALONSO GARCIA: "Curso de Derecho del Trabajo", 4ª edición. Barcelona, Ariel 1973, pág. 503, y CASSI, Vincenzo: "La retribuzione nel contratto di lavoro". Milan, Giuffrè, 1954, que la definen como "Una obligación contractual, de carácter patrimonial prevalentemente pecuniaria (obligación de dar) que corresponde a la prestación de trabajo (obligación de hacer), particularmente tutelada por el ordenamiento dada la función de sustento a que se encuentra conectado" (pág. 16).

justo" (1). Pero no se plantea expresamente la naturaleza jurídica del salario en el sentido que a nosotros interesa. La excepción la constituyen PEREZ BOTIJA y BORRAJO.

El primero (2) entiende que si bien en nuestro ordenamiento legal parece que el salario debiera equipararse a los frutos industriales, al estimar que el salario es una renta comprendida en la referencia analógica con que termina el último párrafo del artículo 355 del Código civil, no ofrece duda que el salario es un fruto civil. Las consecuencias básicas de tal naturaleza se refieren a la aplicación de la regla de la percepción día a día y la relativa a la prescripción de los derechos y acciones para reclamar el pago de salarios.

Por su parte, BORRAJO (3) afirma, al tratar de la configuración jurídica del salario, que "otra cuestión que se presenta ante la doctrina, si bien con menos fuerza o intensidad, es la de saber si la obligación sobre el salario puede configurarse como un fruto civil o un rédito", pronunciándose por la primera alternativa.

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 1º de la Ley de Contrato de Trabajo (Texto Refundido del Libro I, aprobado por Decreto de

- 
- (1) Véase, por ejemplo, BAYON CHACON: "Introducción sobre el salario y sus problemas", en "Dieciséis lecciones sobre salarios y sus clases" Facultad de Derecho. Madrid, 1971
- (2) "Salarios". Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1944, pág. 29
- (3) "Configuración jurídica del salario". Revista de Política Social - 1960, pág. 25.

26 de enero de 1944) establece que se entenderá por contrato de trabajo, cualquiera que sea su denominación, aquel por virtud del cual una o varias personas participan en la producción mediante el ejercicio voluntariamente prestado de sus facultades intelectuales y manuales, obligándose a ejecutar una obra o a prestar un servicio a uno o varios patronos o empresarios o a una persona jurídica de tal carácter bajo la dependencia de estos, mediante una remuneración, sea cual fuere la clase o forma de ella.

Por su parte, el artículo 37 de la misma ley considera salario la totalidad de los beneficios que obtenga el trabajador por sus servicios u obras, no sólo lo que reciba en metálico o en especie como retribución directa o inmediata de su labor, sino también las indemnizaciones por espera, por impedimentos o interrupciones del trabajo, así como la obtenida por uso de casa-habitación, agua, luz, manutención y conceptos semejantes, siempre que se obtenga por razón del esfuerzo que realiza y del resultado que con él se obtiene.

Y el Decreto de 21 de septiembre de 1960, entiende por salario o sueldo la remuneración en dinero o en especie que percibe por cuenta o - bajo dependencia ajena, bien por unidad de tiempo o de obra, por plazos determinados o por duración indefinida, como contraprestación directa y por razón exclusiva del esfuerzo que realiza y del resultado que con él obtiene.

De la lectura de estos preceptos se suscita, en lo que aquí y ahora nos interesa, el problema de determinar si todo el conjunto de retribuciones que se engloban con tanta amplitud bajo el concepto de sueldo o salario, son frutos civiles o si se habrá de distinguir lo que es propiamente la parte que retribuye al trabajo específicamente prestado, de aquellas otras partidas de contenido indemnizatorio o simplemente social (por ejemplo, los llamados pluses de carestía de vida, por interrupciones de trabajo, por hijos, etc.).

De una concepción puramente contractual (salario-precio) sólo podrían reputarse frutos las partidas que retribuyen directamente la prestación de trabajo. Y puede encontrarse, en nuestro Derecho positivo, alguna norma que parece recoger esta postura. Así, el artículo 2º del Decreto de 15 de febrero de 1962 (que completa el antes citado de 21 de septiembre de 1960) considera que el salario es la remuneración que constituye la contraprestación directa del esfuerzo que realiza el trabajador y del resultado que con él obtiene.

Pero admitir esta declaración, pura y simplemente, supone ignorar todo el espíritu que impregna el moderno Derecho del Trabajo. Y esto, -- por diferentes razones. En primer lugar, porque toda la legislación laboral, apoyándose en el propio Fuero del Trabajo, repudia la consideración del trabajo como simple mercancía. En cuanto proyección de la personalidad y de la actividad humana, el trabajo es algo más que eso. En segundo lugar, y apoyándonos en esta idea, resulta que el "precio" del trabajo --

está absolutamente mediatizado por la acción estatal imponiendo el empresario no sólo un contenido mínimo, legalmente establecido, sino también en numerosas ocasiones, un conjunto de prestaciones más atentas a la condición de la persona que lo recibe y al tipo de trabajo que se presta, que a su propia aportación al proceso productivo (1).

Resultaría, entendemos, forzar la lógica de las cosas el pretender atribuir, contando con las especiales características del trabajo, naturaleza distinta a unas u otras prestaciones. En el caso que nos ocupa la solución al problema de la naturaleza, al menos a nuestros efectos, debe ser unívoca, sin perjuicio de que el régimen jurídico pueda determinar especialidades que vendrán dadas más bien por el tipo de prestaciones retribuidas (trabajos manuales, empleados, etc) que por el título que corresponda a la partida que integra la remuneración total.

Por último, en este rápido repaso de las normas reguladoras del salario conviene hacer constar:

1º. Que, en cuanto a la periodicidad de los pagos, el art. 24 de la L.C.T. señala que se habrá de estar a lo dispuesto en las normas relativas a las distintas reglamentaciones de trabajo; debiendo indicarse en

-----

(1) Véase sobre este punto BAYON y PEREZ BOTIJA "Manual" cit, pág. 408 y siguientes (concepto legal del salario), "Dieciséis lecciones" cit., págs. 41-44, y "Aspectos jurídicos del salario mínimo". Revista de Derecho Privado. Diciembre 1960, págs. 940-954.

los contratos los plazos en que habrán de realizarse los pagos de los jornales, que no podrán exceder de una quincena para los trabajadores manuales ni de un mes para los restantes trabajadores.

2º. En caso de que se anulase un contrato, el trabajador podrá exigir por el trabajo que ya hubiera prestado, la remuneración consiguiente a un contrato válido, salvo si la nulidad proviniera de voluntad maliciosa del trabajador (art. 55).

3º. Cuando el trabajo se preste por unidad de obra, por tarea o por precio alzado, y no fuere posible liquidar semanalmente la labor ejecutada, se abonará al obrero el jornal ordinario en su oficio y categoría correspondiente a los días que hubiera trabajado, sin perjuicio de lo que resultara a su favor en la liquidación definitiva de la obra, siempre que trabaje en el local del empresario (art. 56).

4º. El trabajador tiene derecho a percibir, sin que llegue el día señalado para el pago, anticipos a cuenta del trabajo ya realizado, pero habrá de demostrar la necesidad urgente de ello (art. 57).

Este conjunto de normas entendemos que vienen a mostrar con suficiente claridad la naturaleza de fruto civil del salario. En toda la regulación de la L.C.T. está latente esta idea, materializada en el principio de que son frutos que se devengan día a día, de que estamos en presencia de un fruto civil. Y quizá porque la propia Ley del Contrato de Trabajo ha regulado con detalle la materia, la doctrina laboral no se ha visto, como

decíamos al principio, abocada a analizar el salario desde la perspectiva que hemos utilizado nosotros, pero, en definitiva, las conclusiones son, como vemos, las mismas.

b") Los funcionarios públicos

Bajo la rúbrica remuneraciones de funcionarios públicos comprendemos los contribuyentes enumerados en los apartados a), b), c) y d) del Artículo 25 del Texto Refundido. (1).

Todos estos contribuyentes pueden cobijarse bajo la fórmula general, que tomamos de GARCIA-TREVIJANO (2), de que el funcionario es una persona física, ligada a una organización pública en base a una relación unilateral de empleo público, o si se quiere, a una relación de trabajo de características especiales, o, como señala la Ley Articulada de funcionarios civiles del Estado, "los funcionarios de la Administración pública son las personas incorporadas a la misma por una relación de servicios profesionales y retribuidos, regulada por el Derecho administrativo" (Ar. 1º).

---

(1) Los funcionarios de las Cortes Españolas y del Consejo Nacional; los funcionarios al servicio de la Administración de Justicia; los funcionarios de la Administración Civil del Estado, de la Administración Local y de los organismos autónomos; los Generales, Jefes, Oficiales, Suboficiales, Clases de Tropa y asimilados de las Fuerzas Armadas, así como quienes prestando servicios en las mismas, tengan reconocido, por Ley o Decreto, igual consideración.

(2) "Tratado de Derecho Administrativo". Tomo III, Volumen 1º, pág. 404. Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1970.



No parece necesario, en un trabajo de la índole del presente, en el que lo que interesa es, con carácter casi exclusivo, la naturaleza de la retribución percibida por estos contribuyentes, señalar las diferencias - régimen jurídico existentes entre los distintos tipos o clases de funcionarios (civiles y militares, de la Administración de Justicia, etc.). Nos limitaremos, por ello, al análisis de las retribuciones de los funcionarios civiles del Estado reguladas por la Ley articulada, aprobada por Decreto 315/1964, de 7 de febrero, por la Ley 31/1965, de 4 de mayo, de retribuciones y por el Decreto 889/72, de 13 de abril (1) sobre régimen de retribuciones complementarias.

Al respecto, GARCIA-TREVIJANO (2) agrupa las teorías que se han mantenido en unitarias y discriminatorias.

Dentro de las teorías unitarias engloba tanto a las que consideran la retribución como contraprestación del trabajo como aquellas otras que la contemplan como una prestación alimenticia.

Por su parte, las teorías discriminatorias distinguen las distintas partidas que integran la retribución global del funcionario (3), y así,

---

(1) Otras disposiciones se ocupan de complementos o indemnizaciones de las que nosotros no tratamos especialmente. Así el Decreto 2741/1972, de 15 de septiembre, sobre complemento familiar por hijos minusválidos.

(2) Tratado cit. Tomo 3º. Vol. 2º, pág. 661 y siguientes.

(3) En nuestro sistema: sueldo-base, pagas extraordinarias, trienios, complementos de destino, dedicación especial y familiar, indemnizaciones,

en opinión del citado autor, no tienen carácter de contraprestación y sí marcado matiz alimenticio al sueldo personal (sueldo estricto, trienios, pagas extraordinarias) y el complemento familiar y tienen carácter de - contraprestación los complementos de destino y de dedicación así como - las indemnizaciones, gratificaciones e incentivos.

Ahora bien, si replanteamos ahora la pregunta que nos hicimos respecto de los empleados particulares, es decir: ¿son frutos las remuneraciones de los funcionarios?; en su caso ¿de qué tipo? (naturales, industriales o civiles), la respuesta es más difícil.

Efectivamente, no vale decir que las remuneraciones de los funcionarios son frutos civiles por el simple hecho de que no hay un contrato "stricto sensu" que los genere. El funcionario se encuentra una situación estatutaria, en la que sus derechos y obligaciones no tienen carácter contractual, sino legal. Pero, ocurre, además, en lo que se refiere a su régimen jurídico, que el devengo, es decir, nacimiento del derecho a la retribución puede ser distinto según el concepto a que se refiere, sin coincidir tampoco con el propio de los frutos civiles, en que rige, como es sabido, la regla de la percepción día a día.

En efecto, el art. 18 de la Ley de Retribuciones de 4 de mayo de

---

gratificaciones e incentivos (Arts. 95 a 101 de la Ley Articulada de Funcionarios Civiles del Estado y Decreto 189/72, de 13 de Abril, sobre régimen de retribuciones complementarias).

1965 establece que el sueldo, los trienios y las pagas extraordinarias se devengarán y harán efectivos por mensualidades completas y con referencia a la situación del funcionario el día 1º del mes a que los haberes correspondan.

Sin embargo, la indemnización por residencia, según el artículo 5º. del Decreto 361/1971, de 18 de febrero, se devenga día a día, desde la toma de posesión hasta que se salga de los territorios en los que se ha de destinar el funcionario para que goce el derecho a percibirla, por haber cesado en el destino que la hubiera originado.

Los ejemplos citados entendemos que son suficientes para mostrar la diversidad del régimen jurídico de las retribuciones de los funcionarios públicos. Piénsese, junto a lo expuesto, la penumbra jurídica en que se siguen moviendo, aún después de las leyes de funcionarios y de retribuciones, los conceptos remuneratorios distintos del sueldo en sentido estricto (incentivos, especialmente) y rápidamente se comprende la especialísima situación en que nos encontramos. Naturalmente, no es ahora momento ni lugar de adentrarnos en el tema. La breve excursión realizada por la normativa que lo regula resulta útil para darnos cuenta de dos hechos importantes.

El primero - y más importante - es que se pone de manifiesto la insuficiencia de nuestro Código civil al regular los frutos, al no tener en cuenta que pueden derivarse, no solo del aprovechamiento de cosas, en sen

tido estricto o indirectamente del esfuerzo humano a través de un contrato de arrendamiento de servicios, sino también mediante otros mecanismos no previstos por la legislación civil.

En el caso de los empleados particulares el problema teórico no es tan agudo, por la existencia de un vínculo contractual, que permite considerar como civiles a los frutos que el trabajador obtiene de su actividad. Pero tal edificación, repetimos, aunque económica y socialmente hubiera de ser la misma en el caso del funcionario, desde un punto de vista jurídico no parece resolver el problema, dada su situación estatutaria.

Ante este callejón quizá pudiera buscarse una salida admitiendo la existencia de un nuevo género de frutos: los legales que serían aquellos que nacen directamente de la ley, la cual se reserva, asimismo, de manera total la determinación de su régimen jurídico, ya que parece imposible - asimilar la categoría de rendimientos que venimos estudiando ni con los - frutos naturales ni con los industriales.

#### b') Régimen tributario

La inclusión en un mismo título (el primero) del Texto Refundido - tanto de los funcionarios públicos como de los empleados particulares muestra la identidad de base existente en el régimen tributario de estos contribuyentes, en razón de la prestación de trabajo en régimen de dependencia.

De aquí derivan una serie de normas comunes, a las que nos referimos a continuación muy brevemente. En primer término, el tipo de gravamen, que es del 12 por 100 a partir del Decreto-ley 12/1973.

En segundo lugar, la base imponible, constituida por la cifra total de ingresos obtenidos por el contribuyente en el período de la imposición (Art. 26, 2), como norma general, debiéndose, además, acumular todas las retribuciones percibidas durante el período impositivo, las que tendrán idéntica consideración, sin que proceda distinguirlas por razón de las personas que las abonen ni por su carácter de fijeza o eventualidad, (Art. 27, 1) con la excepción de las remuneraciones de los trabajadores manuales, suboficiales, clases de tropa y asimilados y, en su caso, las llamadas remuneraciones especiales reguladas en el título IV del Texto Refundido.

El régimen general se excepciona en los siguientes supuestos: los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado (Art. 26, 3) el llamado "exceso de gerencia" (Art. 28) y los artistas "dependientes" (Título III). Dejando el régimen de los artistas, nos ocuparemos ahora de las otras dos excepciones.

a") La regla general

Algunos problemas concretos pueden contribuir a aclarar el sentido general de las normas legales reseñadas a los efectos que interesan en este trabajo.

1.- El primero de ellos es el de determinar si son siempre frutos lo que, en definitiva, se encubre bajo la mención legal "ingresos obtenidos por el contribuyente" o si cabe encontrar algún supuesto en que haya pagos no de rentas, sino de capitales. El problema se plantea, en concreto, en el supuesto de indemnizaciones por despido de empleados.

ROSA SASTRE y MUNCUNILL (1) recogen dos criterios contrapuestos. Por una parte, la Dirección General de Contribuciones, en 26 de febrero de 1932, consideró que las indemnizaciones por despido de empleados deben considerarse como anticipo de sueldos por el periodo a que correspondan, y consecuentemente, gravarse por el impuesto. Por otra, el Tribunal Económico Administrativo Central, en el expediente nº 285 de 1924, mantiene que no es base imponible lo abonado como indemnización de despido a los empleados.

Más recientemente, en 7 de Febrero de 1958, el Tribunal Económico Administrativo Central consideró que la indemnización percibida por el Director de una Empresa Hidroeléctrica como daños y perjuicios por su cese al ser ésta vendida, está sujeta a la entonces vigente tarifa 1ª. de la Contribución de Utilidades (2).

---

(1) Tratado de la Contribución de Utilidades, Barcelona, Bosch, 2ª edición, 1956, págs. 604-605.

(2) Puede verse en "Leyes Tributarias" Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Intendentes de Hacienda. Madrid, Mercator 1970, Tomo 2º, pág. 1047, referencia marginal 904.

E igualmente, la Orden de 18 de junio de 1952 dispuso que las indemnizaciones que se abonen al personal que voluntariamente renuncie a su cargo, deberán ser sometidas a gravamen por la Tarifa 1ª de Utilidades. Y también, en el mismo sentido, el Acuerdo del T.E.A.C. de 16 de enero de 1953.

ALBIÑANA, por su parte (1), considera estas indemnizaciones como ganancias del capital, en cuanto son el "equivalente económico de un incremento patrimonial de naturaleza eventual y surgido en un proceso de obtención de ingresos o rentas" (2). Veamos su postura con mayor detenimiento.

Considera el citado autor que puede encontrarse una ganancia de capital en el supuesto de que se retribuya la renuncia a una determinada situación contractual. El capital que en este caso se ve incrementado por la ganancia es, precisamente, la situación contractual que ostenta el titular, y su renuncia a ella es la que se ve retribuida. De aquí que, "de lege ferenda", considere que tal ganancia debería salir del Impuesto sobre rendimientos del trabajo personal para encuadrarse en un hipotético gravamen sobre ganancias del capital.

En otra ocasión (3) consideramos que esta postura no podía ser com-

---

(1) Tributación de las ganancias del capital. Madrid. Gaceta, 1970, pág. 251 y siguientes.

(2) Opus cit. pág. 255.

(3) "Tributación de las ganancias del capital". Ponencia presentada conjuntamente con los Sres. Revuelta y Pareda a las Sesiones de Estudio,

partida porque entendíamos que, siguiendo este criterio, se ampliaba excesivamente el concepto de ganancia de capital y además porque la figura de la novación no puede aplicarse, como hace ALBINANA, en estos supuestos con carácter general. Si la novación, decíamos entonces, implica la extinción de una obligación mediante la creación de otra nueva destinada a reemplazarla, no debe confundirse con los supuestos en que haya un cumplimiento por equivalencia. Lo que ocurre entonces no es que haya una sustitución de obligaciones, sino cumplimiento distinto de una misma obligación.

Concluimos, en consecuencia, que debían considerarse rentas estas indemnizaciones y era correcto su encuadramiento en el Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal.

Al repasar, ahora, nuestra postura anterior creemos que peca de insuficiente. En primer término, porque la tesis de ALBINANA puede aceptarse, en tanto en cuanto también se acepte su concepto amplio de ganancia de capital. En segundo lugar, el criterio que se adopte tendrá que venir determinado por la naturaleza jurídica de las indemnizaciones que se perciben y, así, cualquier apriorismo puede resultar equivoco. Además, resultaría necesario hacer un examen particularizado del caso concreto, porque en estos supuestos tanto puede producirse novación como auténtica

correspondientes al año 1970, organizadas por la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Diplomados de los Tributos, pág. 37 y siguientes.



y sola extinción de obligaciones. Por último, el razonamiento de ALBIÑANA cobra un sentido diferente si se piensa que lo que se propone es configurar estas indemnizaciones a efectos de su gravamen como ganancias de capital.

Si volvemos ahora a nuestro razonamiento primitivo, todo lo expuesto cobra claro sentido. Si la indemnización es una ganancia de capital, su naturaleza jurídica puede ser, como señala ALBIÑANA, la de un "fruto no aparente" (1).

Si se considera pura y simplemente capital, porque se entiende que el Texto Refundido ampara bajo la denominación "ingresos obtenidos por el contribuyente" (Art. 26, 2) o "rendimientos que se deriven directa o indirectamente de trabajos o servicios personales" tanto a los de tipo renta como a los capitales, lo que realmente estamos planteando es la difícil frontera de los conceptos económicos renta y capital.

Por último, la dicción literal del Texto Refundido resucita la vieja cuestión del valor de los conceptos elaborados en otras ramas del saber jurídico o económico en el Derecho Tributario. A nuestro entender, - "de lege lata", la consideración como renta (o fruto) de estas indemnizaciones se impone sin perjuicio de que, como tendremos ocasión de analizar en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, debería atribuirse

---

(1) "Tributación..." cit., pág. 41.

buirse un adecuado procedimiento de gravamen por su consideración de fruto o renta no periódico, sino irregular.

2.- El segundo problema que requiere nuestra atención es el que hace referencia al devengo del impuesto. Determina, al respecto, el artículo 23 del Texto Refundido que el impuesto se devengará en el mismo momento en que los rendimientos gravados sean exigibles por personas llamadas a percibirlos (1), con la excepción de que se trate de cuotas de licencia pues, en este caso, el párrafo 2 del citado artículo establece que se devengarán en días concretos (2).

---

(1) Se recoge así una larga tradición jurídica en este impuesto. Pueden verse, al respecto:

- Art. 25, del Reglamento de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, de 18 de septiembre de 1906.
- Art. 8 del Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922.
- Art. 6, de la Orden de 12 de junio de 1964.

Incluso se respeta plenamente el principio en la Orden de 8 de enero de 1975, por la que se dictan normas en relación con la reducción anual de 140.000,- pesetas a que se refiere el Art. 19, 1 del Texto Refundido vigente, según redacción del Decreto-ley 6/1974, de 27 de Noviembre (Art. 14), al disponer en su artículo 9º que la elevación al año de las retribuciones, procedente para aplicar la reducción, - cuando el período a que son imputables es inferior a tal espacio temporal, habrá de hacerse "de acuerdo con la periodicidad en que se obtenga cada percepción".

(2) Artículo 23, párrafo 2.- Por excepción, las cuotas de Licencia se devengarán con arreglo a las siguientes normas:

- a) Las prorrateables, por mitad, el día primero de cada uno de los naturales de cada semestre o el del comienzo de la actividad, cualquiera que sea el número de días que se ejerza ésta dentro de cada periodo. Excepcionalmente, en el año en que se inicie la actividad gravada con cuota prorrateable, se devengará la del semestre -

La razón de ser de esta distinción radica en que el hecho imponible, en el caso de las cuotas de licencia, es el mero ejercicio de actividades (profesionales o artísticas) y el objeto del impuesto, rentas presuntas, no reales.

Limitándonos, pues, a las rentas reales de funcionarios y empleados, existe en el Texto Refundido una remisión tácita al régimen propio (sustancial) de cada tipo de retribución, para determinar, por esa vía indirecta, cuándo nace el derecho del Estado a la exigencia del impuesto, por lo que no puede ser invocada ninguna regla general. Lo que, congruentemente con lo expuesto al tratar del régimen sustantivo de las retribuciones, impide fijar un tratamiento jurídico unitario. De aquí también que el tema del devengo en este impuesto plantea una serie de problemas de difícil solución en el ámbito de nuestro ordenamiento tributario considerado con su conjunto, por la relación entre el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y el que grava la renta total de las personas físicas, así como en el estricto ámbito del primero. Tratemos de plantearlos ordenadamente.

El primero es el de determinar si nos encontramos ante un impuesto periódico o instantáneo. En este sentido GOTA ha señalado que el Impuesto

-----  
que comprenda la fecha en que tenga lugar y, en su caso, el siguiente hasta finalizar aquel.

- b) Las irreducibles, el día primero del año natural o, en su caso, el del comienzo de la actividad, cualquiera que sea el tiempo de duración del ejercicio de la misma dentro del año y se exigirá, generalmente, de una sola vez.

sobre los rendimientos del trabajo personal no ha sabido relacionar el período impositivo con el devengo de la obligación tributaria, aduciendo a la vez un período anual y diversas fechas de devengo, concretamente, cada vez que es exigible la utilidad o rendimiento (1).

En opinión del profesor CORTES, son periódicos aquellos impuestos cuyo hecho imponible es "duradero", fraccionado por la ley de tal manera que a cada fracción corresponde una obligación tributaria autónoma; son instantáneos todos los demás, sea o no duradero el hecho imponible, siempre que no haya sido fraccionado por la ley a efectos tributarios (2). Si admitimos esta tesis, ¿cuál de las dos calificaciones debe aplicarse en el presente caso? Por una parte, el Art. 22 señala la existencia de un período impositivo, lo que representa la fracción requerida para la conceptuación de período. Pero, por otra parte, el Art. 23 del Texto Refundido determina que el impuesto se devengará en el mismo momento en que los rendimientos sean exigibles por las personas llamadas a percibirlos, lo que hace pensar que existirán tantas obligaciones tributarias como ocasiones haya para que una persona pueda exigir otras tantas remuneraciones (3).

---

(1) Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo 3º, pág. 277. Editorial de - Derecho Financiero. Madrid, 1971.

(2) Ordenamiento Tributario Español, 2ª Edición. Tecnos, Madrid 1970, pág. 231.

(3) Cortes. Opus Cit., pág. 214 "... lo decisivo en punto a la naturaleza instantánea o periódica del impuesto reside en que el ordenamiento jurídico lo fraccione o no en modo tal que puedan producirse varias obligaciones tributarias".

En nuestra opinión, el impuesto sobre el trabajo tiene naturaleza periódica, como lo demuestran los siguientes preceptos del Texto Refundido, que han de ser interpretados conjuntamente: en primer lugar, el ya citado artículo 22; junto a él, el artículo 19, que fija las reducciones anuales a practicar en la base imponible (1); el Art. 27, relativo a la acumulación de retribuciones percibidas durante el periodo impositivo; el Art. 29, relativo a la base imponible de los profesionales, etc. etc.

¿Cuál es, entonces, el sentido que debe atribuirse al Art. 23, párrafo 1.º? Entiende que, en realidad, este precepto no debiera referirse al - devengo del impuesto, que, en puridad, habría de producirse el último día del periodo impositivo, sino a la atribución de ingresos a un periodo de-terminado, que juega de modo importante para el cálculo de las reducciones aplicables por mandato del Art. 19.

Configurando de esta forma su cohesión lógica con el impuesto sobre la renta personal sería palpable. Pero con el derecho positivo a la vista no puede concluirse sino con esta referencia a una situación descable, porque la dicción literal del artículo 23 no permite otra opción: el impuesto se devenga por cada acto de obtención de renta. La complejidad a que la - construcción positiva nos lleva es obvia, porque habrán de construirse co-

---

(1) Nuevamente redactado en su párrafo 1, por el Art. 14 del Decreto-ley 6/1974, de 27 de noviembre, por el que se instrumentan medidas frente a la coyuntura económica.

mo obligaciones tributarias autónomas todos y cada uno de dichos actos de obtención, lo cual, es evidente, no tiene demasiado sentido, y muy especialmente cuando pensamos en el caso de los profesionales. El impuesto se devenga cada vez que un abogado pone al cobro una minuta, o un médico termina el reconocimiento de su paciente.

Más aún, al incluirse el Art. 23 en el título primero, correspondiente a las normas generales, no permite siquiera la interpretación de que fuera aplicable a unas rentas (empleados) y a otras no (profesionales).

La situación señala una importante deficiencia técnica que debe ser subrayada y que, además, no es única, quizá porque la distinción entre impuestos periódicos e instantáneos no ha sido todavía suficientemente elaborada. Como mero ejemplo, una de las varias cuestiones que habrán de ser estudiadas es la del valor de la cosa juzgada en los impuestos periódicos: ¿afecta sólo a la obligación tributaria concreta, objeto de controversia o también a todas las que se liquiden posteriormente en las mismas condiciones y circunstancias?

b") Los representantes y expendedores de productos monopolizados

A partir de la Ley de 11 de Junio de 1964 el régimen tributario de los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado y cuya explotación se realiza por la CAMPSA depende de quien sea el propietario de las instalaciones a través de las cuales ejercen su actividad. Cuando tales instalaciones no pertenezcan al Monopolio o a la entidad con-

cesionaria, los rendimientos tributan por el Impuesto Industrial. En caso contrario, se encuentran sujetos al Impuestos sobre los Rendimientos - del Trabajo Personal (Art. 41, párrafo 4º) (1).

A la vista del Texto Refundido, los puntos fundamentales a tener en cuenta son los siguientes, en la aplicación del sistema especial de estos contribuyentes:

- 1.- El impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal solo se genera para personas físicas.

---

(1) El Texto Refundido dedica al tema las siguientes normas:

- 1) Artículo 5: No estarán sujetos al impuesto: 7) los rendimientos - percibidos por representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado cuando sus perceptores sean sujetos pasivos - del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas. 8) Los rendimientos percibidos por personas físicas representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado y explotados por CAMPSA, que ejerzan una actividad sujeta al Impuesto Industrial, sirviéndose de instalaciones que no pertenezcan al Monopolio ni a la Entidad concesionaria.
- 2) Artículo 25: Se considerarán comprendidos como contribuyentes en - éste título (Primero del T.R): f) las representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado, en cuanto estén sujetos al impuesto y no perciban haber o sueldo fijo.
- 3) Artículo 26: 2) Contribuirá la base imponible en este título la cifra total de ingresos obtenidos por el contribuyente en el período de la imposición. 3) Se exceptuará de lo anteriormente dispuesto - la base imponible de los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado sujetos al Impuesto y que no perciban haber o sueldo fijo, que se determinará deduciendo de los ingresos íntegros las cantidades siguientes: a) El importe de los - sueldos y demás emolumentos que durante el período de imposición a que correspondan los ingresos hayan satisfecho al personal a su - servicio, siempre que dichas retribuciones hayan sido declaradas - reglamentariamente a efectos de este impuesto y de la Seguridad Social, o solo a los de esta última, cuando así sea procedente. b)

2.- Cuando el contribuyente percibe haber o sueldo fijo, su régimen tributario es el de un empleado.

3.- En caso de sometimiento al "régimen especial", se asimilan, en cierta medida, a los profesionales.

Esto significa el reconocimiento de que nos encontramos ante unos rendimientos de carácter mixto, en los que pueden encontrarse ciertos datos que los acercan a los beneficios empresariales, es decir, que son rentas mixtas de trabajo y capital (frutos industriales).

Ahora bien lo que enturbia la cohesión técnica de este régimen tributario es lo siguiente. Cuando el impuesto de trabajo personal grava rendimientos casi empresariales, como en el caso de los profesionales, la deducción de un coeficiente de gastos, además de los sueldos que se pagan al personal, resulta lógica, en cuanto comprensiva de todo otro desembolso ocasionado por el ejercicio de la actividad, y entre ellos, evidentemente, los que afecten a las instalaciones (locales, material vario, etc); pero la justificación del coeficiente, al menos se restringe en el caso de los representantes y expendedores de productos monopolizados, en la meda en que su sujeción al impuesto de trabajo personal viene determinada

-----

Lo satisfecho en concepto de Seguridad Social por razón del personal a su servicio. c) Sobre las cantidades que resulten, una vez practicadas las deducciones señaladas anteriormente, se deducirán los coeficientes de gastos que correspondan.



precisamente porque las instalaciones no son suyas y, por ende, tampoco deberán correr por su cuenta los gastos de conservación y mantenimiento (1).

c") El llamado "exceso de gerencia"

Una de las más venerables reliquias, producto del acarreo histórico que, en gran medida, es nuestro sistema tributario aparece representada por el llamado "exceso de gerencia" ¿que se esconde bajo esta expresión? En puridad, una interpretación del artículo 140 del Código de Comercio (2). En base a este precepto, el Texto Refundido - como mero - heredero de la legislación anterior (3) - ha considerado que debe tribu

- (1) Art. 38 del Decreto de 20 de mayo de 1949, que aprueba el Reglamento del Monopolio. En su párrafo 2º dispone: "Las obras de conservación y reparación en los inmuebles e instalaciones de Monopolio se efectuarán con las formalidades expuestas en el párrafo anterior para las obras extraordinarias y su importe figurará en la respectiva liquidación anual de la Renta.
- (2) "No habiéndose determinado en el contrato de Compañía la parte correspondiente a cada socio en las ganancias, se dividirán estas a prorrata de la porción de interés que cada cual tuviere en la Compañía, figurando en la distribución los socios industriales, si los hubiere, en la clase de socio capitalista de menos participación".
- (3) El artículo 10 del Real Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927 dispuso: "Tratándose de Compañías colectivas, los socios gestores satisfarán en todo caso el 12 por 100 de las utilidades eventuales - que represente el exceso de su participación en los beneficios, sobre la parte proporcional a que se refiere el artículo 140 del Código de Comercio".

Y, en el mismo sentido la regla 14 de la Instrucción provisional de 8 de mayo de 1928.

tar como rendimiento de trabajo el exceso de la participación de los socios gestores de las sociedades colectivas o comanditarias en los beneficios sociales sobre la parte proporcional que les correspondería por la porción de interés que cada cual tuviere en la Sociedad (1).

Dos problemas plantea este precepto. En primer lugar, es dudoso - que deba admitirse que el "exceso" gravado sea un rendimiento de trabajo y no una renta de capital.

La cuestión tiene importancia, y no sólo a efectos sistemáticos, pues, aunque tanto el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal como el que grava las rentas del capital tienen, en este supuesto, - el mismo tipo de gravamen (15 por 100), la carga tributaria efectiva es distinta, pues el primero de los tributos citados cuenta con normas especiales en razón de su mayor subjetividad. Además, las retribuciones - del trabajo están sometidas a especiales desgravaciones en el Impuesto - General sobre la Renta de las personas físicas.

Pero, en segundo lugar, la legislación fiscal extiende la aplicación del artículo 140 del Código de Comercio a todo caso, olvidando que - el precepto mercantil se refiere sólo al supuesto de que no se hubiera - determinado en el Contrato de Compañía la parte correspondiente a cada - socio en las ganancias.

---

(1) Art. 28 del Texto Refundido.

De aquí que en el supuesto de que el reparto de beneficios se estime de diferente modo por los ordenamientos mercantil y tributario, es decir, cuando el acuerdo social difiere del artículo 140, hay un encuadramiento sistemático distinto a efectos de su tributación. Esto puede dar lugar a una incongruencia. Si se estima que en cuanto renta de capital debe considerarse como fruto industrial - según la tesis del profesor RUBIO que se estudia más adelante -, para el derecho mercantil, entra en oposición con el régimen tributario, que, en cuanto renta de trabajo se aproxima más al tratamiento de los frutos civiles.

c) Las relaciones de trabajo independiente

a') Las retribuciones de los profesionales

Si tratamos de enumerar las notas fundamentales que caracterizan - las retribuciones de los profesionales en nuestro ordenamiento jurídico y recurrimos para ello, a determinar la relación jurídica que une al profesional con su cliente, podemos partir de la afirmación de que ésta será - normalmente un arrendamiento de servicios, si bien podrá ser también un arrendamiento de obra.

Como es sabido, el artículo 1554 del Código civil define conjuntamente los arrendamientos de obras y servicios (1). La diferencia entre el

---

(1) "En el arrendamiento de obras y servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto".

arrendamiento de servicios y el de obra estriba en que en el primero el objeto del contrato es el desenvolvimiento de una actividad, en tanto que en el segundo lo que se persigue es el resultado útil de tal actividad - (1). En el caso de los profesionales, la prestación tanto puede consistir en una como en otra cosa. Ejemplo de arrendamiento de obra sería la emisión de un dictamen por un abogado y de arrendamiento de servicios, el tratamiento dado por un médico a un enfermo (cuyo resultado es incierto) (2).

Ahora bien, lo anterior no basta para configurar la actividad del profesional por dos órdenes de razones. En primer término, no todos los arrendamientos de obras y servicios pueden clasificarse de profesionales (desde la perspectiva tributaria). En segundo lugar, porque hay que distinguir el arrendamiento de obras y servicios de otros contratos que pueden originar confusiones: el mandato y el contrato de trabajo.

Respecto del primer punto, y a los efectos de nuestro trabajo, si para el Diccionario de la Real Academia "profesional" es la persona que ejerce alguna actividad como profesión y "profesión" es el empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente, tan profesional es un médico como un mecánico fresador o un cantante de ópera. Por tanto, en

---

(1) DIEZ-PICAZO y GULLÓN. Instituciones de Derecho Civil. Volumen I, pág. 535-536.

(2) GITRANA GONZALES: "Configuración jurídica de los servicios médicos". Estudios de Derecho Civil en homenaje al Profesor Serrano y Serrano. Vol. I. Valladolid, pág. 325.

una primera delimitación habrá que eliminar a aquellas personas que, habiendo de ser incluidas con el diccionario en la mano, quedan sometidas - por nuestro ordenamiento tributario a regímenes diferentes. En este caso se encuentran los artistas y deportistas, por una parte, y los trabajadores manuales no afechos a empresas o entidades, por otra.

En punto a la distinción con el contrato de mandato, BONET RAMON - (1) ha señalado que una tradición que se remonta al Derecho Romano considera que las artes liberales no pueden ser objeto de un contrato de trabajo, sino de mandato, y cita dentro de esta línea de pensamiento a autores tan destacados como PLANIOL y RIPPERT (2), POTHIER (3), CUYAS (4) y DERNBURG (5).

Sin embargo, según el propio BONET la solución aceptable, y hoy prevalente, es la que ve en el contrato de que hablamos un arrendamiento de

- (1) "La naturaleza jurídica del contrato de mandato y el carácter del contrato de servicios celebrado por los Abogados y demás personas que - ejercen profesiones liberales, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo", en Revista de Derecho Privado, 1935, pág. 393 y siguientes.
- (2) Traité Pratique de Droit Civil Français. Tomo XI, 2ª parte, Paris - 1932, pág. 20.
- (3) Traité du contrat du mandat, nº 23.
- (4) Obs. Lib. II, cap. 28; Comment. in Lib. III - Respons, Iapin ad leg. 7 mand.
- (5) Diritto delle obbligazioni, trad. Tal. de Cicala. Torino. 1903, pág - 506.

servicios (1) porque, desde el punto de vista de su clasificación jurídica no pueden tenerse en cuenta más que los elementos constitutivos del contrato, y estos son idénticos así en el contrato que tiene por objeto la - prestación de un trabajo material, como aquel cuyo objeto es la prestación intelectual. La opinión contraria, termina BONET, es un efecto de preconceptos o de influencias extrañas a consideraciones de índole jurídica y - hoy también está en oposición con los sentimientos de la vida práctica.

En lo que se refiere a la distinción con el contrato de trabajo, la nota básica radica en la consideración de que el profesional actúa con independencia de su empleador. Efectivamente, el artículo 1º de la Ley de - Contrato de Trabajo (Texto Refundido del libro I, aprobado por Decreto de 26 de enero de 1944) establece que se entenderá por contrato de trabajo, cualquiera que sea su denominación, aquel por virtud del cual una o varias personas participan en la producción mediante el ejercicio voluntariamente prestado de sus facultades intelectuales y manuales, obligándose a ejecutar una obra o a prestar un servicio a uno o varios patronos o empresarios o a una persona jurídica de tal carácter bajo la dependencia de estos, mediante una remuneración, sea cual fuere la clase o forma de ella.

Es evidente que sólo la nota de actuación independiente, desde un - punto de vista conceptual, resulta reveladora de la distinción entre am-

---

(1) RUGGIERO: "Instituciones de Derecho Civil". Trad. española, V. II, pág. 487; PACCHIONI: "Elementi di Diritto Civile", 2ª edición. Torino. 1921, pág. 545; CLEMENTE DE DIEGO: "Curso". IV, pág. 334.

bos contratos, aunque no es menos obvio que las relaciones laborales marcan junto a ella toda una serie de diferencias, derivadas de su específico régimen jurídico, que aquí no es necesario abordar. Por vía de ejemplo, piénsese que no tiene sentido hablar de las vacaciones retribuidas por un cliente a su médico o a su abogado. Consecuencia clara de la señalada nota de independencia.

b') Su régimen tributario

El régimen tributario de las retribuciones de los profesionales en nuestro país se caracteriza por una serie muy concreta de notas distintivas. En primer lugar porque se gravan tanto rentas reales como presuntas y esto no sólo porque el gravamen se articule a través de una cuota fija o de licencia y una cuota proporcional (1), sino porque al estimarse los ingresos a través del procedimiento de evaluación global hay un primer alejamiento de la realidad, que se potencia por la aplicación de coeficientes fijos de gastos (2).

- 
- (1) El artículo 34 del Texto Refundido dispone: "La tributación de los profesionales se compondrá de: a) una cuota fija o de licencia fiscal, que satisfarán para poder ejercer la profesión y se considerará como mínima, y b) una cuota proporcional establecida en función de los rendimientos obtenidos".
- (2) Art. 39 y 50, d) del Texto Refundido y Orden 20 de Noviembre de 1964, apartado 9º. También se consideran gastos deducibles las cantidades empleadas en la adquisición de libros necesarios y directamente relacionados con la actividad de la profesión ejercida. (Art. 39, l. c) de la Ley 9/1975, de 12 de marzo, del Libro).

a") Naturaleza de la cuota fija

Según el artículo 34 del Texto Refundido, los profesionales habrán de satisfacer una cuota fija "para poder ejercer la profesión", estableciendo el artículo 3º del mismo texto que el hecho imponible se origina "por el mero ejercicio de actividades profesionales".

A la vista de estos preceptos podría entenderse que la Licencia - Fiscal de profesionales no es un impuesto, sino una tasa. En efecto, el artículo 26, 1, a) de la Ley General Tributaria considera las tasas <sup>como</sup> son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en "la realización por - la Administración de una actividad que se refiere, afecta o beneficie de modo particular al sujeto pasivo". Si se entiende que el pago de la licencia se realiza para obtener la autorización administrativa de ejercer una determinada profesión, parece que nos encontramos, como decimos, ante una tasa.

Esta postura, sin embargo, es, a nuestro entender errónea. Lo que se trata de gravar es, precisamente, el mero ejercicio de una actividad profesional, como expresamente se recoge en el Art. 3º del Texto Refundido (1) y lo que ha ocurrido es que el Art. 34 ha recogido incorrectamente el 47 de la Ley de 26 de Diciembre de 1957, que disponía: "Los profe-

El texto correcto es el siguiente:

(1) En el mismo sentido, el artículo 1º del Reglamento de la Contribución Industrial y de Comercio de 1 de Enero de 1911 y la base 1ª de la Ley de Bases de 11 de Mayo de 1926.



sionales hasta ahora comprendidos en la Contribución Industrial, de Comercio y Profesiones satisfarán, para ejercer la profesión una cuota fija o de licencia, que se considerará como mínima, y se exigirá con arreglo a las normas que para aquellos contribuyentes regían en las tarifas de la mencionada contribución, sin que en lo sucesivo puedan agremiarse para el pago de dicha cuota".

Nótese que la inserción de la frase subrayada se ha variado añadiendo la palabra "poder" como si la Licencia fuera el resultado de una autorización, cosa que no es.

Ahora bien, admitido que el hecho imponible sea el mero ejercicio de una actividad profesional, queda por determinar cuál será el objeto del impuesto. Y este no puede ser otro que la renta que el legislador presume se obtendrá de aquél. Nuevamente, el sistema tributario español acude a estos "frutos no aparentes", "no nacidos" gravando pseudomanifestaciones de capacidad contributiva.

Para terminar, debemos diferenciar el supuesto que comentamos del contenido del Art. 4 del Texto Refundido según el cual "la Administración tributaria podrá presumir que la ejecución de trabajos en beneficios de terceros o por cuenta ajena, en su más amplio sentido, es siempre retribuida".

Insistimos en que lo que grava la Licencia Fiscal es el mero ejercicio de actividades profesionales, pero entiendo por tal la disposición

del sujeto pasivo a ejercer sus funciones, aunque, después, tal ejercicio ni siquiera se lleve a efecto. En cambio el Art. 4 tiene como presupuesto "la ejecución de trabajos en beneficio de terceros o por cuenta ajena". Si la Administración no demuestra la efectiva ejecución de estos trabajos, - la presunción no podrá ser aplicada.

b") El concepto fiscal de profesional (1)

El artículo 32 del Texto Refundido determina: "estarán sujetos a - tributar por este título:

a) Los profesionales, titulados o no, que ejerciendo funciones públicas no perciban directamente haberes del Estado, Provincias, Municipios o Corporaciones de Derecho Público.

b) Los profesionales no comprendidos en el apartado anterior y quienes realicen trabajos independientes por los rendimientos que obtengan en el libre ejercicio de su profesión o actividad.

Este precepto poco ayuda, por sí solo, a determinar quienes son profesionales para nuestro ordenamiento tributario, porque si bien el apartado primero califica a los que podemos denominar profesionales públicos -

-----  
(1) ANTON PEREZ, J.A. y DOMINGUEZ RODICIO, J.R. "El concepto fiscal de profesional". Ponencia presentada a las Sesiones de Estudio de la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores de los Tributos 1975. (Inédito) y ANTON PEREZ, J.A. "Los abogados eclesiásticos y el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal". Crónica Tributaria, nº. 13 pág. - 169.

(no perciban directamente haberes de los entes públicos que señala) en el segundo, no especifica por qué al referirse a los profesionales no comprendidos en el apartado anterior, engloba tanto a los profesionales no oficiales como a cualquier otra persona que realice trabajos independientes.

La nota esencial no radica tanto en la profesionalidad como en la obtención de rendimientos por trabajos independientes en el libre ejercicio de una actividad.

Unicamente podría tratarse de encontrar un concepto unitario a través de Licencia Fiscal, pues de acuerdo con el artículo 35 del Texto Refundido, habrán de incluir a todos los profesionales, tanto oficiales como libres (apartado a).

Sin embargo, tampoco este criterio sería válido porque quedarían fuera del concepto los Administradores de Loterías y los Recaudadores de Contribuciones y de Hacienda (incluidas las Diputaciones provinciales en su calidad de organismos recaudadores), que no figuran en las mencionadas Tarifas, a pesar de que se refiere a sus ingresos expresamente el artículo 40 del Texto Refundido.

A mayor abundamiento, el Decreto 1178/1972, de 27 de Abril ha incluido un nuevo epígrafe (el 45) en las Tarifas de Licencia Fiscal que se refiere expresamente a los "profesionales no clasificados", con lo que vuelve a plantearse el problema de determinar quiénes son profesionales.

A la vista de lo expuesto se plantea la duda de si, en puridad cabe alcanzar, con nuestro ordenamiento tributario, alguna conclusión válida que no sea de carácter negativo. En efecto, parece deducirse que en las normas dedicadas a los profesionales en el Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal han jugado cualesquiera criterios para incluir o excluir de él a un cierto tipo de contribuyentes, menos los de carácter lógico.

Vemos, por una parte, que junto al médico o al abogado, cuyo carácter de profesionales nadie duda, se incluyen a los recaudadores de contribuciones y de Hacienda, cuya cercanía al grupo de funcionarios públicos es palmaria, sea cual sea la forma de su retribución y, por otra parte, no se considera profesional a un comisionista o a un agente comercial. No parece, pues, demasiado arriesgado afirmar que el propio legislador no tiene las cosas demasiado claras, y si esto es así, difícil parece nuestro empeño.

Por otra parte, la fijación más o menos estricta del concepto de profesional solo tiene sentido cuando nos vemos obligados a movernos en el estrecho campo de la imposición real. Al primar el conjunto de impuestos de esta naturaleza, la Hacienda Pública se vé forzada a incluir en su cajetín correspondiente a cada actividad profesional o de cualquier otra índole, pero la implantación de un auténtico impuesto sintético sobre la renta, le liberaría de tal servidumbre. En nuestro sistema no basta el descubrimiento de una fuente de renta, sino que, además, ha de ser estricta

tamente encasillada, porque el régimen jurídico que le es aplicable depende, precisamente y de manera definitiva, de la clase de renta ante la que nos encontramos.

Por ello parece deseable una revisión del régimen fiscal de los profesionales teniendo en cuenta esta idea, y, asimismo, sería oportuno reconsiderar la actual clasificación de contribuyentes, distinguiendo simplemente entre trabajo dependiente e independiente, con vistas a la sustitución de los impuestos reales por el personal sobre la renta.

#### d) El régimen tributario de los artistas

Así como hemos observado la dificultad de precisar el concepto fiscal de profesional, por contraposición, los artistas han sido definidos con precisión en el Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (1), pero no quiere decir esto que el régimen adoptado por nuestro ordenamiento pueda verse libre de serias críticas.

La principal de ellas es la que hace referencia al criterio legal -

-----

(1) Art. 53. 1.- Tendrán la consideración de artistas a los efectos de este Impuesto las personas que individualmente o formando parte de agrupaciones actúen mediante retribución en locales públicos o privados, constituyendo o formando parte de un espectáculo o deporte, así como aquellas cuyas actuaciones, de carácter recreativo, sean transmitidas a través de aparatos o medios físicos tales como la radiotelefonía, el cinematografía, televisión, grabaciones magnetofónicas y discos gramofónicos.

mantenido para calificar las actuaciones como dependientes o independientes. En efecto, cuando al artículo 54, en su párrafo 2 (1) enumera las actuaciones que se consideran dependientes se observa, con toda evidencia, que de lo que se trata no es de encontrar un vínculo permanente entre quien emplea y el artista (con la única salvedad del apartado a) - cuando se refiere al personal de plantilla de la radio o la televisión), sino más bien de la posibilidad de percibir el impuesto por medio de retención indirecta, con la consiguiente comodidad para la Hacienda Pública, de tal forma que la relación de dependencia o independencia, en cuanto a los artistas no afecta a la clase de rendimientos que perciben, sino a través de qué canales cobran su retribución.

---

- (1) Se considerarán dependientes las actuaciones de los artistas cuando tengan lugar en el territorio español y se encuentren en alguno de los siguientes casos:
- a) Que se transmitan por medio de radio o televisión y estén a cargo de personal de plantilla de la misma.
  - b) Que tengan por objeto la producción en serie para su venta al público de discos, cintas magnetofónicas o cualquier otro medio físico reproductor de sonido.
  - c) Que se realicen a través de agrupaciones o Entidades culturales, deportivas, artísticas o recreativas, siempre que las Agrupaciones o Entidades tengan como único fin el fomento de las actividades para las cuales se han constituido, que no persigan lucro y que los artistas actuantes sean aficionados desprovistos de todo carácter profesional.
  - d) Que se satisfagan con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o Entidades Estatales Autónomas.
  - e) Que sean retribuidas por una Empresa española o con cargo al establecimiento permanente en España de una extranjera, si las actuaciones no tienen lugar en territorio español, siempre que se trate de artistas no residentes en España.

Esta debe ser la razón que ha justificado la regulación conjunta - (con la única salvedad de la cuota fija o de licencia, que solo afecta a los independientes) de ambos tipos de actuaciones. En efecto, si la relación de dependencia o independencia hubiera actuado con rigor lógico, los artistas dependientes hubieran visto acercarse su régimen tributario al de los empleados y los independientes al de los profesionales. Al no hacerse así, han de entenderse aplicables a todos las normas relativas a la cuota proporcional (artículos 69 a 75), siendo únicamente privativas de los independientes las que se refieran a la cuota fija (artículos 66 a 68).

e) Las llamadas "remuneraciones especiales"

El título IV del Texto Refundido agrupa, bajo la denominación de remuneraciones especiales, las correspondientes a Presidentes y Vocales de Consejos de Administración, las cédulas de fundación, las de los concesionistas, agentes comerciales y agentes de seguros, las rentas de la propiedad intelectual, cuando el dominio de las obras pertenezca a sus autores, las dietas y los gastos de viaje. (1)

Se trata, como vemos, de un conjunto heterogéneo de rentas de trabajo, al que el legislador ha decidido dar un tratamiento especial y que merecen, a nuestro entender, una mayor atención.

---

(1) Art. 77 del Texto Refundido.

a') Las retribuciones de miembros de Consejo de Administración

El primer problema que debemos analizar es el de si las retribuciones que perciben los miembros de consejos de administración, o de las Juntas que hagan sus veces, en toda clase de empresas, tienen unas características tan peculiares que aconsejan un tratamiento fiscal discriminado, en relación con las demás modalidades del trabajo dependiente (1).

Para contestar cumplidamente a esta cuestión parece suficiente analizar las características de los administradores de las sociedades anónimas, no solo por su mayor importancia cuantitativa sino porque no parece que haya diferencias esenciales respecto de los miembros de otros consejos o juntas.

Al respecto, la doctrina mercantilista muestra una clara homogeneidad en la consideración de los administradores como órganos de la Sociedad, superando, a la vista de la Ley de Sociedades Anónimas, de 17 de julio fr 1951, la posición del Código de Comercio, que los consideraba mandatarios (2). En efecto, como señala URÍA (3) la vigente ley "concibe la

(1) C. ALBUJANA los considera, a efectos expositivos, como tales. Ver - "El sistema fiscal en España". Gaceta. Madrid, 1974, pág. 279.

(2) El artículo 122, 3ª disponía: Por regla general, las Compañías mercantiles se constituirán adoptando alguna de las formas siguientes: 3ª. La anónima, en que formando el fondo común los asociados por parte o porciones viertas, figuradas por acciones o de otra manera indubitada, encargan su manejo a mandatarios o administradores anovibles que representen a la Compañía bajo una denominación apropiada al objeto o empresa a que destine sus fondos".

(3) Derecho Mercantil, 3ª Edición, 1962, pág. 232.



relación entre administrador y sociedad como un acto unilateral de proposición o nombramiento, cuyo efecto consiste esencialmente en la investidura o atribución de poder a un sujeto". Y, por su parte, el maestro GARRIGUES completa el razonamiento afirmando que "este nombramiento, realizado por la junta general, tiene carácter unilateral y es semejante al nombramiento de un tutor" (1).

Por último, el profesor RUBIO (2) mantiene que junto a su naturaleza de Órgano, "el administrador - cada administrador - está ligado por una relación contractual con la compañía" y considera a esta como "una relación interna contractual mixta: de mandato y arrendamiento de servicios" muy parecida a la figura del capitán del buque.

Si a los razonamientos anteriores se une el sistema de responsabilidad de los administradores y las normas que regulan su retribución - que pasaremos a estudiar a continuación - se hace difícil comprender por qué no se ha considerado a estos contribuyentes para y simplemente como empleados, o, en el contexto de relaciones dependientes que venimos utilizando en nuestra exposición.

En lo que se refiere a la retribución, la Ley de Sociedades Anóni--

---

(1) Curso de Derecho Mercantil. Tomo 1º. 3ª Edición, 1959, pág. 416.

(2) Curso de Derecho de Sociedades Anónimas. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 3ª Edición, 1974, págs. 272-275.

mas advierte que deberá ser fijado en los estatutos y dicta normas para su cálculo cuando consista en una participación en las ganancias (1). Dos son los puntos esenciales que interesa reflejar ahora. El primero de ellos es la libertad en que se encuentran los estatutos para fijar la modalidad de la retribución, en el sentido de que tanto puede ser una cantidad o sueldo fijo, como una participación en las ventas o revestir la forma de dietas por asistencia al Consejo o una modalidad mixta. El segundo es que tan amplia libertad solo se limita en función de las aplicaciones del beneficio que afectan a los derechos del socio (que habrá de cobrar al menos un dividendo del 4 por 100) o a las dotaciones a las reservas legal y estatutaria. Quizá sea aquí donde haya que buscar la causa de la postura adoptada por el Derecho Tributario. Si las retribuciones del consejo se gravan a un tipo más alto (del 20 por 100) respecto de los empleados se hace así porque las remuneraciones que nos ocupan no se comparan a rentas típicas de asalariados, sino a rentas de capital enmascaradas. Y buena prueba de ello es que el artículo 80 del Texto Refundido dicta una serie de normas especiales destinadas a determinar la parte de beneficios correspondientes al territorio nacional cuando se trata de sociedades o entidades residentes en el extranjero que realicen aquí negocios.

---

(1) Art. 74.- "La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consiste en una participación en las ganancias, solo podrá ser deducida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100 o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

A nuestro entender, el tratamiento tributario de estas rentas resulta una consecuencia de dos hechos. Por una parte, de la subsistencia del sistema de imposición real. En efecto, si el impuesto general sobre la renta se aplicara en forma correcta, es decir, haciendo del que grava las rentas de trabajo personal un verdadero impuesto a cuenta, no mínimo, el tipo aplicado en él sería absolutamente indiferente. En segundo lugar, como podremos observar más adelante, al estudiar el gravamen de las rentas del capital - y por ello no insistimos más aquí - la discriminación cualitativa de las rentas opera con mayor claridad y eficacia mediante un impuesto patrimonial (en el que no se gravan las rentas de trabajo) que a través de bonificaciones (entendidas en su más amplio sentido) a las rentas de carácter laboral.

#### b') Las cédulas de fundación

El artículo 12 de la Ley de Sociedades anónimas establece para los fundadores la facultad de reservarse remuneraciones o ventajas, cuyo valor en conjunto no exceda del 10 por 100 de los beneficios netos según balance, y por un período máximo de quince años. Estos derechos pueden incorporarse a títulos nominativos distintos de las acciones, que reciben - en la práctica los nombres de "bonos de fundador", "cédulas beneficiarias", etc, y se justifican ordinariamente como retribución de servicios prestados a la sociedad en la fase preparatoria de la misma (1).

---

(1) Uria, R. Derecho Mercantil, cit. pág. 176, GARRIGUES, J. Tratado de De

En cuanto a su naturaleza jurídica, GARRIGUES (1) considera que el cedulista es un acreedor de una clase especial. Su posición jurídica descansa en un contrato que, ciertamente, coincide con el contrato de fundación de la sociedad, pero que se desenvuelve por cauces completamente diversos. Ese contrato se basa en los estatutos de la Sociedad, que son los que definen los derechos de los tenedores de cédulas beneficiarias.

A efectos tributarios, la entrega de estos títulos queda sometida al impuesto que estudiamos como remuneración especial, salvo que esté gravada por otro concepto de este impuesto (Art. 77, b), al tipo del 10 por 100.

Las dificultades que podrían plantearse para la determinación de la base imponible, quedan resueltas por el Art. 81 del Texto Refundido, que distingue los siguientes supuestos:

1.- Que los títulos tengan un valor nominal determinado. En este caso no se plantea problema. La base coincide con dicho valor.

2.- Que los títulos, sin valor nominal, tuvieran participación reconocida en el capital. La base, entonces, coincidirá con esa participación.

---

recho Mercantil, Tomo I, Vol. 22. Madrid, Revista de Derecho Mercantil, 1947, págs. 870-871. Curso, cit. Tomo 1.º, págs. 394-395.

(1) Curso cit. pág. 395.

3.- Que no tengan valor nominal ni participación en el capital. En tal caso el valor de cada título, o base imponible, es igual al del promedio que resulte de tomar el valor nominal de los títulos enteramente liberados de la misma sociedad.

"Cuando a estos títulos se les reconozca solamente derecho a participar en los beneficios se descontará el 30 por 100 del valor que resulte de aplicar esta regla". (Art. 81, párrafo 2º, último inciso del T.R.).

El precepto reseñado incurre en una serie de incorrecciones técnicas que derivan de la remisión que hace la Ley de 11 de junio de 1964, en su artículo 42, párrafo 2, apartado c) al párrafo 2, del número 12 del artículo 150 de la misma Ley, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. El Texto Refundido, consecuente con su naturaleza, ha copiado el precepto al pie de la letra, lo cual atrae las críticas hechas al Impuesto de Transmisiones hacia el que grava los rendimientos de trabajo personal.

En efecto, como señala MUÑOZ del CASTILLO (1) "es necesario destacar la incongruencia en que ha incurrido el legislador tributario al man-

---

(1) "Las sociedades en el impuesto de transmisiones patrimoniales". Madrid Instituto de Estudios Fiscales, 1975, pág. 109. En idéntico sentido, -BAS y RIVAS, Federico, en "Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes". Vol. 1º. Madrid. Editorial Revista de Derecho Privado 1960, 2ª. Edición, pág. 490 y con mayor lejanía en el tiempo, GARCIA MARGALLO y RIAZA. Manuel, en "El impuesto de Derechos Reales y la constitución de la Sociedad Anónima, en I Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1953, pág. 27.

tener este precepto después de la entrada en vigor de la Ley de Sociedades Anónimas, pues su artículo 33 prohíbe la creación de acciones que no respondan a una efectiva aportación patrimonial a la Sociedad. Así pues, es imposible la existencia de títulos que concedan participación en el capital y no sean representativas de aportaciones".

Por nuestra parte, hemos de añadir que el descuento del 30 por 100, a que se refiere el último inciso del artículo 81, carece de sentido. Si la cédula de fundador, por su propia naturaleza, no concede participación en el capital y si sólo en los beneficios, no hay por qué realizar deducción alguna para determinar la base en el impuesto de que ahora nos ocupamos.

Entendemos que las bases sobre las que debería plantearse la tributación de las cédulas de fundador deberían ser las siguientes: Partiendo de la naturaleza jurídica de la cédula, parece que puede afirmarse que su esencia radica en retribuir, con cargo a beneficios y durante un periodo de tiempo limitado, las actividades realizadas por los fundadores para constituir la sociedad. De aquí se deduce:

1.- Las cédulas no representan nunca una aportación patrimonial. --

Por eso se pueden incorporar los derechos del fundador o títulos distintos de las acciones, porque éstas son nulas si no responden a una efectiva aportación patrimonial.

2.- La retribución del fundador consiste en una participación en beneficios con unos límites cuantitativos.

3.- La retribución es temporal, pues no puede exceder su duración de 15 años.

Consecuentemente, la postura más lógica parece que habría de ser la de gravar la renta derivada de la cédula como retribución de trabajo a medida que fuera cobrándose por el titular. Sin embargo, en nuestro sistema, esto no es así. Primero, porque en el Impuesto de Trabajo Personal se grava sólo la recepción de la cédula (de modo que si el derecho no se incorpora a título no se originaría el hecho imponible) y se ve obligado entonces a valorarla, para lo que acude a las incorrectas normas del impuesto de transmisiones patrimoniales. Segundo, porque la renta derivada de la prestación del servicio, al materializarse en los pagos periódicos, con cargo a los beneficios de la empresa, se considera renta del capital y se grava en aquel impuesto, como tendremos ocasión de analizar, olvidando que, obviamente, no existe aquí capital alguno - productor de renta y acudiendo a la ficción de que el beneficio deriva de un título, siendo así que su auténtico origen se encuentra en un servicio personal.

A este razonamiento no cabe objetar que una sociedad puede pagar servicios personales con acciones, porque en este caso la acción entregada (liberada con cargo a reservas, por ejemplo) atribuye a quien la reci

be la condición de socio, con todo lo que ello implica; caso, evidentemente, distinto del que nos ocupa.

El supuesto muestra con claridad la importancia que puede llegar a tener un mal entendimiento, por parte del Derecho tributario de las instituciones del Derecho privado, así como los peligros de un excesivo formalismo (la incorporación del derecho a un título) (1).

c') Comisionistas y agentes comerciales

El artículo 77, apartado c) del Texto Refundido considera "especiales" las remuneraciones de los comisionistas y agentes comerciales, pero no nos da más datos respecto de quiénes son tales, a efectos de la Ley tributaria. ¿Quiere decirse que todo comisionista se debe sujetar a las normas correspondientes a las remuneraciones especiales? Aplicando estrictamente este razonamiento podría llegarse a situaciones absurdas. En efecto, según el artículo 244 del Código de comercio se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio y sea comerciante o Agente mediador del comercio el comitente o el

---

(1) Y ello, con independencia de que al ordenamiento privado pueda reprochársele su inconcreción. Así ¿pueden transmitirse "inter viva" o "mortis causa" estos derechos o deben considerarse personalísimos? Por nuestra parte consideramos que habría que considerarlos transmisibles, sin perjuicio de posibles limitaciones, o incluso prohibiciones, estatutarias. Y, evidentemente, la existencia de éstas últimas podría repercutir en su régimen tributario, en el sentido de que el reconocimiento del derecho a la ventaja (incorporada o no a título) no podría ser gravado y sí sólo la renta (Véase "Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas". J. GARRIGUES y R. ULLA. Tomo I, 2ª Edición, Madrid: págs. 235-242.



comisionista. O sea, un agente de cambio y bolsa o un corredor de comercio son comisionistas y, sin embargo, tributan como profesionales, figurando incluidos en las tarifas de Licencia fiscal, en sus epígrafes 31 y 32.

Más aún, ROCA SASTRE (1) señala que todo Agente comercial puede actuar libremente, o sea, como empresario, y en este caso es cuando surge el verdadero comisionista, o actúa como dependiente de una empresa, en cuyo caso se trata de un verdadero empleado (2).

Así pues, ha de entenderse que los comisionistas y agentes comerciales a que se refiere el artículo 77 del Texto Refundido son solo aquellos que, actuando con carácter independiente no tienen la calificación tributaria de profesionales, sin que podamos basarnos con carácter exclusivo en la naturaleza del contrato (comisión mercantil) que los une a la empresa que abone las retribuciones.

---

(1) Tratado de la contribución de utilidades. Barcelona. Boch. 2ª Edición págs. 88 y 89.

(2) El segundo tipo a que se refiere ROCA, sin embargo, no es un agente comercial, y así se demuestra porque el artículo 1º del reglamento aprobado por Decreto de 21 de Febrero de 1942 entiende por agente comercial "todo comerciante que esté encargado de un modo permanente de realizar o preparar contratos mercantiles en nombre y por cuenta ajena". Vide, también, CARRIGUES, Joaquín "Los agentes comerciales", -- en Revista de Derecho Mercantil. Volumen XXXIII, nº. 83. Enero - Marzo 1962, pág. 7.

d') Agentes de Seguros

Algo parecido a lo señalado en el apartado anterior ocurre con los agentes de seguros. Lo primero que ha de tenerse en cuenta es que los agentes de seguros pueden ser de distintas clases. Así, la orden de 7 de mayo de 1947, que contiene la reglamentación de la producción de seguros distingue los agentes libres y los afectos (artículo 3) y dentro de estos últimos se refiere a los agentes, representantes e inspectores productores (artículo 12), pero de todos estos términos clasificatorios el texto del impuesto de trabajo personal solo retiene la distinción entre representantes (artículo 83) y no representantes (artículo 84). La diferencia estriba en que los representantes pueden deducir de sus ingresos íntegros los sueldos satisfechos a su personal así como los seguros sociales, posibilidad que no tienen los no representantes, quizá debido al más limitado ámbito de actuación y poderes que les concede la citada Orden de 1947.

e') Régimen de la propiedad intelectual

El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal grava los rendimientos de la propiedad intelectual cuando el dominio de las obras - pertenezca a sus autores y traductores (artículo 77, e)). Este principio general se desglosa, en nuestro ordenamiento de la siguiente forma. Que se trata de libros u obras musicales, que se vendan por los autores, sin establecimiento abierto, en cuyo caso la base imponible se determina de acuerdo con las normas contenidas en el artículo 82. Que se trate de obras de arte de pintura y escultura, en cuyo supuesto será aplicable el régi-

men previsto por la Orden ministerial de 23 de junio de 1973.

DRAKE (1) se pregunta cuál será el elemento de juicio que ha tenido en cuenta la Administración tributario para considerar la venta de li bros, realizada por sus propios autores, como actividad sometida al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. En su sentir, fué la dificultad que representa la delimitación de la parte del rendimiento - que corresponde a la propiedad intelectual y de la que es propia de la - actividad industrial y comercial, cuando el vendedor de las obras es el propio autor. Se estima - continúa el citado autor - que este fué el cri terio que presidió la disposición, ya que en ella están ausentes otras circunstancias como el concurso del capital, la necesidad de un título - facultativo o académico para realizar la actividad, la no incorporación del trabajo a un elemento material susceptible de tráfico mercantil o - cualquier otro elemento claramente diferenciador de la naturaleza de una actividad u otra.

En lo que se refiere a las obras de arte de pintura o escultura, - dejando de lado las serias dudas que puede suscitar la legalidad de la - orden de 1973, en cuanto altera el régimen tributario de los pintores y escultores sin apoyo legal alguno, entendemos que, al igual que en el ca so anterior, podría ponerse en tela de juicio, "de lege ferenda", el en-

---

(1) "Las actividades profesionales ante los impuestos industrial y de - trabajo personal", en Crónica Tributaria, nº, 6, pág. 81.

cuadramiento de estos rendimientos en el Impuesto de Trabajo Personal, - pues resulta evidente que, en cuanto frutos de un tipo especial de propiedad - la intelectual - parece que sería lógico encuadrarlos, en todo caso, en el impuesto sobre las rentas del capital, sin acudir, como hace - nuestro sistema tributario, a que el aprovechamiento se realice por el - propio autor (trabajo personal) o por otras personas (rentas del capital).

Empero, cabe aducir, en favor de la solución adoptada por nuestro - sistema tributario, la naturaleza especial de la propiedad intelectual, - como emanación de la personalidad humana, lo que acerca este tipo de frutos más a los rendimientos del trabajo que a rentas de capitales.

f') Dietas de funcionarios y gastos de viaje

En lo que se refiere a estos conceptos - últimos de los comprendidos en el artículo 77 como remuneraciones especiales -, entendemos que no resulta necesario extenderse demasiado sobre ellos, pues no plantean especiales problemas. Quizá sí fuera oportuno recordar que son, posiblemente, las remuneraciones que mejor responden a una cierta "especialidad" que - justifica un tratamiento específico, en la medida en que, si bien por una parte podría considerarse que el ingreso que suponen para el contribuyente queda anulado por la necesidad de su utilización inmediata en el tiempo que dura el desplazamiento, no es menos verdad que darles un trato beneficiado podría suponer una vía de evasión. Por otra parte, su importancia cuantitativa tampoco parece que pueda ocasionar distorsiones importantes.

### f) Conclusiones

El repaso hecho por las rentas gravadas en nuestro Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal pone de manifiesto que a la complejidad propia de este tipo de frutos, se une la imposibilidad de determinar, en numerosos supuestos, ante qué tipo de renta nos encontramos.

Por esta razón, el tratamiento fiscal es muchas veces puramente convencional o producto de la atormentada evolución histórica del impuesto, sin que sea fácil argumentar en pro de cualesquiera medidas que sean útiles para instrumentar un sistema más coherente. Por nuestra parte entendemos, como resumen de lo expuesto en los apartados anteriores:

- 1º.- Que el bloque fundamental de contribuyentes sujetos al impuesto debería instrumentarse en función de la relación de dependencia o independencia respecto del que recibe los servicios personales.
- 2º.- Que, dentro del grupo "trabajo independiente", habría de acunarse con claridad el concepto de profesional.
- 3º.- Que habría que extraer del ámbito del tributo ciertas remuneraciones, rentas o productos porque su naturaleza se aproxima más a frutos del capital, encuadrándose, en consecuencia en el impuesto correspondiente.

4º.- Puede sospecharse que la tendencia a incluir rendimientos en este impuesto tiene su razón de ser en el mayor grado de subjetivización que en él se alcanza y que no se agota en el impuesto a cuenta, sino que permite un trato fiscal más favorable en el Impuesto General sobre la renta de las personas físicas.

5º.- La existencia de un auténtico impuesto general sobre la renta y de un impuesto sobre el patrimonio, que permitiera la discriminación cualitativa de los rendimientos, se brinda como mejor solución alternativa para los problemas de encasillamiento de rentas que han sido puestas de manifiesto en las páginas precedentes.

#### 4.- Impuesto sobre las Rentas del Capital

##### a) Introducción

No es aventurado afirmar que el Impuesto sobre las Rentas del Capital es uno de los tributos más complejos de nuestro sistema, no solo por la heterogeneidad de hechos imponibles que recoge en su normativa sino - también por la multiplicidad de situaciones que de tales hechos pueden derivarse.

A la vista del artículo 3º del Texto Refundido, aprobado por Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre (1), no es de extrañar que algún ilustre

---

(1) Constituye el hecho imponible la obtención de rentas del capital invertido bajo cualquier forma de acto o negocio jurídico, comprendidas en

autor (1) haya calificado al Impuesto de auténtica "desiderata" de nuestro sistema tributario al que han ido a parar aquellas figuras impositivas que no cabían en otro lugar.

En efecto, ni la naturaleza de los bienes productores de renta, ni la de los propios rendimientos producidos brindan un hilo clasificatorio uniforme.

Y así, por un lado, los capitales productores de renta tanto pueden ser muebles (acciones o títulos representativos de participación en capitales sociales) como inmuebles (minas) (2).

los siguientes grupos:

A) Dividendos y participaciones en los beneficios de sociedades, - de asociaciones que obtengan lucro y de comunidades de bienes sujetas al Impuesto sobre Sociedades, así como cualquier otra utilidad derivada de la condición de socio, accionista o partícipe.

B) Intereses de la Deuda Pública del Estado español, de los Estados extranjeros y de las Corporaciones administrativas y demás entidades de Derecho público, cualquiera que sea su nacionalidad; de obligaciones y títulos similares emitidos por toda clase de entidades o particulares, de préstamos, de cuentas corrientes y del precio aplazado en las compraventas; primas de amortización y rentas vitalicias o temporales que tengan por causa la imposición de capitales.

C) Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, de la prestación de asistencia técnica, de otras manifestaciones de la propiedad industrial, de la utilización de producciones cinematográficas y del arrendamiento de minas, negocios, bienes o cosas.

D) Primas no exigidas al poner en circulación nuevas acciones con derecho preferente o exclusivo en favor de los anteriores accionistas o de otras personas o entidades.

(1) ALBIÑANA, C. "Sistema fiscal español y comparado". Madrid 1968, pág.-160.

(2) Esta es una de las razones que han obligado a la declaración contenida en el artículo 54 del Texto Refundido, según el cual "no estarán -

Y los rendimientos gravados tampoco alcanzan un grado apreciable de homogeneidad. Piénsese en la disparidad de naturaleza existente entre los dividendos y el canon arrendaticio de una mina o las utilidades derivadas de la prestación de asistencia técnica.

De aquí, ya, una primera dificultad de carácter metodológico: ¿cómo ordenar su estudio? De entre las múltiples soluciones posibles hemos escogido la más sencilla y, al tiempo, más elemental; atenernos a la estructura del Texto Refundido acotando, en cada supuesto los problemas fundamentales a nuestros efectos.

#### b) Dividendos y participaciones

##### a') Naturaleza jurídica

La determinación de la naturaleza jurídica del dividendo y, en sentido más amplio, de la participación del socio en los beneficios sociales ha sido objeto de amplia elaboración en la doctrina mercantil y no parece aventurado afirmar que la mayoría de la doctrina se inclina por considerarlos frutos civiles.

---

sujetos al impuesto los rendimientos que por su naturaleza u origen - hayan de gravarse por cualquiera de los restantes impuestos a cuenta de los Generales sobre la Renta, siempre que se acredite su gravamen efectivo en alguno de ellos", reconociéndose así por el propio legislador el carácter expansivo del impuesto.

Bien entendido que la duplicidad de gravamen es posible en el caso de que se trate de "rendimientos gravados exclusivamente por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial" (Art. 58, 1.º párrafo 2). Esta disposición ha sido criticada por A. GONZÁLEZ: "Impuesto sobre las Rentas del Capital". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Vol. XVI, n.ºs. 65-66. Septiembre-Diciembre, 1966, pág. 1489.



El razonamiento básico que se sigue para la atribución de esta naturaleza a la participación social estriba en el hecho de que el dividendo o participación constituye una parte de los frutos del patrimonio social que se ha acordado repartir, ingresando entonces en el patrimonio del socio como contraprestación a su aportación (1).

Frente a esta postura, que puede considerarse predominante, el profesor RUBIO mantiene la tesis de la naturaleza de fruto industrial del dividendo (2). Los puntos fundamentales en que basa su postura son, resumidamente, los siguientes. En primer lugar, el beneficio de la sociedad (dividendos aun no repartidos) tienen la misma naturaleza que los del socio (dividendos distribuidos). En segundo lugar al beneficio social lo considera fruto industrial, apoyándose para ello en un triple razonamiento: a) Los frutos industriales son definidos en el artículo 355 no limitándose al fondo agrícola, sino refiriéndose a predios de cualquier especie y producción, no sólo como consecuencia del cultivo, sino del trabajo b) "El tratamien-

---

(1) MOSCO, L. "I frutti nel Diritto Positivo", Milano. GIUFFRÉ, 1947, pág. 470. MESSINEO, F: "Il dividendo come frutto dell'azione di società" - Rivista de Diritto Commerciale, 1948, pág. 102; GAMNA, F.: "A proposito del dividendo come frutto dell'azione de società", eadem loci, 1949, pág. 307. La doctrina española se ocupa del tema al estudiar el usufructo de acciones. Nos remitimos a la bibliografía que allí citaremos.

(2) Curso de Derecho de Sociedades Anónimas. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 3ª. Edición, 1974, pág. 408 y siguientes, en especial a partir de la 411.

to del concepto, clasificación y disciplina general de los frutos fuera - del capítulo destinado al usufructo, quedando en principio las naturales y los industriales equiparados en cuanto a su sistema de adquisición (Art. 451 C.c.)". c) La consideración especial que merecen al reglamentar la relación de usufructo los beneficios que diere una explotación industrial.

Ahora bien, si el beneficio societario es fruto industrial, también ha de serlo la participación del socio en las ganancias ya que ésta no es, siempre en opinión de RUBIO, una contraprestación independiente sino una - consecuencia directa del ejercicio en común de la actividad social. De don- de ha de concluirse que tanto los "beneficios" como los "dividendos" tie- nen una naturaleza común, poseen una identidad económica a la que deben - responder, salvo precepto expreso en contrario, su concepto y su tratamien- to jurídico.

La cita del pensamiento del profesor RUBIO se justifica por una im- portante serie de razones. En primer lugar, porque parece montada esta tea- ría "ex profeso" para justificar, incluso desde el punto de vista jurídico- privado, nuevas tendencias que aparecen en el ámbito de la teoría financie- ra, como es la integración de los impuestos sobre sociedades y renta (y no se olvide que, en cuanto impuesto a cuenta, el impuesto sobre las rentas - del capital "es" impuesto sobre la renta), y que se basan en la búsqueda - de capacidades individuales, personalizadas, de pago (1).

---

(1) En lo que se refiere a la integración de los impuestos sobre la renta y sociedades para evitar la doble imposición de dividendos, pueden -

Pero es que, en segundo lugar, nuestro propio ordenamiento tributario brinda apoyo para considerar que, desde su punto de vista, el régimen jurídico de las participaciones y dividendos se acerca más al de los frutos industriales que al de los frutos civiles. En efecto, los rendimientos sometidos al impuesto sobre las rentas del capital pueden clasificarse en los siguientes grupos:

- 1.- Rentas periódicas, de vencimiento fijo. Pueden ser, a su vez, de cuantía predeterminada y de cuantía no predeterminada.
- 2.- Rentas aperiódicas, que por su naturaleza son de cuantía no predeterminada.

El fruto civil típico es el de cuantía predeterminada y vencimiento fijo y como ejemplo más significativo pueden citarse los intereses de los préstamos.

En cambio, existen rentas periódicas, indeterminadas en su cuantía,

---

verse los siguientes trabajos: LAGARES CALVO, M.J: "Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Hacienda Pública Española, nº. 2, pág. 53. PARAMIO FERNANDEZ, J. "La articulación del Impuesto sobre Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas", en Hacienda Pública Española, nº 2, págs. 26 y 27: MARTINEZ ROBLES, E. y ORZA FERNANDEZ, J.A. "La integración de los impuestos sobre la renta y sobre sociedades", en "Problemas Tributarios Actuales", Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Diplomados de los Tribunales.- Asamblea 1972, Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1973, págs. 9 - 64.

como es el caso de los dividendos, en que el automatismo anterior no se produce porque es necesario un acuerdo que fije la cuantía. Aparte que el origen de estos frutos sólo tiene de unitario el ser producidos en una empresa, pero por muy diversos canales (ejercicio normal de la actividad empresarial, plusvalías, donaciones, beneficios acumulados, etc.).

Por estas razones, la declaración general contenida en el Art. 36 - del Texto Refundido de que las cuotas tributarias se devengarán en el momento en que las rentas o rendimientos sean exigibles por los acreedores respectivos, nos remite al derecho privado, precisamente para determinar cuando se produce tal exigibilidad.

Y si la fijación del dividendo (derecho concreto del accionista) se produce en una fecha o momento expresamente determinado y es entonces cuando resulta exigible ¿no nos estamos acercando más al régimen de los frutos industriales que al de los frutos civiles?

No creemos que sea fortuito el que la Orden ministerial de 3 de marzo de 1965 distinga en el párrafo final de su número 3º los dividendos y participaciones de los socios en toda clase de sociedades de los demás - conceptos impositivos, a efectos de la fijación de los plazos de presentación de las declaraciones-liquidaciones e ingreso de las cuotas correspondientes.

Aunque se trate de una norma de Derecho Tributario formal, al fijar como plazos el de dos meses a contar de la fecha en que, como establece -

el art. 8 del Real Decreto de 22 de septiembre de 1922, se ha de entender hecha la retención del impuesto, para los dividendos y participaciones en beneficios, y el primer mes de cada trimestre natural para los demás conceptos impositivos, está reconociendo implícitamente la diferencia de naturaleza entre unos y otros rendimientos.

Y más aún, el propio Art. 36 se refiere a la fecha de aprobación - del balance - en que queda definitivamente fijado el beneficio de la sociedad - en sus párrafos 2 y 3, aunque se trate de casos especiales (sociedades regulares colectivas y presunciones de los artículos 14 a 17).

Si se admite la tesis expuesta, nos encontraríamos con el curioso su puesto de que los dividendos aparecen contemplados por la generalidad de la doctrina civil y mercantil como frutos civiles y, sin embargo, habrá - razones suficientes para preguntarse, al menos, si el derecho tributario no acerca más su régimen jurídico al de los frutos industriales.

#### b') Régimen tributario

El modo típico de hacer llegar al socio la parte que le corresponde en las ganancias sociales es a través del dividendo (en las sociedades - anónimas) o participaciones en beneficios (en las demás). Pero no el único, porque el ingenio puesto en juego para hacer más atractiva la condición de socio, ha determinado que se arbitren otros modos de reparto de beneficios que no representan sino enmascaramiento de los mismos. Unido - este dato al deseo de conseguir una mayor simplificación legislativa, se

encuentra la explicación de la aparente heterogeneidad de supuestos a que se refiere el Art. 3º, apartado A) del Texto Refundido del impuesto, en el que tienen cabida, junto a los dividendos y participaciones en sentido estricto, las demás utilidades derivadas "de la condición de socio, accionista o partícipe"; de modo tal que, a efectos fiscales, lo importante no es que la renta atribuida al partícipe lo sea propia y exclusivamente en concepto de dividendo o participación, sino en cuanto tal partícipe, por la razón - económica - que sea.

Derivan de aquí varias consecuencias. En primer lugar, la de que es indiferente la clase de dividendo o participación que obtenga el accionista o socio (complementario, a cuenta, fijo, definitivo). En segundo lugar, que el dividendo o participación se pague en metálico o en acciones u - otra clase de bienes (Art. 13, 2). En tercer lugar, este amplio concepto fiscal es el que posibilita el juego de las presunciones establecidas por los artículos 14 y 15 del Texto Refundido (1), preceptos en los que se ha-

- 
- (1) Establece el artículo 14 que cuando exista presunción fundada de que - se han abonado a los socios o accionistas, de cualquier clase de sociedad o entidad, beneficios sociales sin el debido reflejo contable, procederá la atribución de bases imponibles en la cuantía que determinen los Jurados Tributarios.

Y por su parte, el artículo 15 determina que a efectos tributarios, se considerará que han sido abonados a los socios o accionistas beneficios sociales, cuando:

A.- Tengan lugar una minoración efectiva del fondo neto patrimonial correspondiente a las reservas sociales que no sea consecuencia de pérdidas comprobadas.

B.- La renta declarada por la entidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades fuese inferior en un 30 ó en un 40 por 100, al menos, a la

ce referencia al abono a los socios o accionistas de "beneficios sociales", sin especificar más en cuanto al título de la atribución. Y es que no podría ser de otra forma, por tratarse, una vez más, de rentas presuntas, categoría que tan familiar es al ordenamiento tributario español.

El contrapunto a esta situación lo dá el régimen de los llamados "beneficios no distribuidos", es decir, de las cantidades destinadas a reservas. En nuestro derecho, y en lo que respecta a las sociedades anónimas, - los beneficios destinados a reservas nunca fueron objeto de gravamen en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, pero sí lo eran las cantidades destinadas a tal fin en las llamadas "sociedades personalistas" en la antigua Contribución General sobre la Renta (1).

El Texto Refundido, recogiendo lo preceptuado en la Ley de 11 de junio de 1964 (Art. 50, 4), ha señalado expresamente que las cantidades asignadas a reservas de cualquier clase en las sociedades colectivas, comanditarias y de responsabilidad limitada, no se computarán como base imponible en tanto no sean objeto de reparto a los socios directa o indirectamente, salvo que su distribución resulta obligada en virtud de los pactos sociales escriturados (Art. 13, 1).

---

que se compute al practicarse la liquidación definitiva de dicho Impuesto, según que para la estimación de los rendimientos integrantes de dicha renta se hubiera utilizado la estimación directa o la objetiva.

(1) Art. 12 párrafo 30 de la Ley reguladora de la Contribución General sobre la Renta de 16 de Diciembre de 1954 y Orden de 1 de mayo de 1951.

En ningún caso, pues, se gravan beneficios no distribuidos. Pero que da un punto al respecto que no fué suficientemente aclarado por el Texto Refundido, aunque la jurisprudencia del Tribunal Supremo ya ha tomado postura respecto a él. Nos referimos al tema de las comunidades de bienes (1). Las participaciones de los comuneros están sujetas al impuesto sobre las rentas del capital sólo cuando la comunidad lo está al Impuesto sobre Sociedades. No es éste el lugar de comentar el curioso trato tributario que reciben en nuestro sistema las comunidades de bienes, aunque no podemos por menos de apuntar la falta de coherencia que supone esta situación: una comunidad de bienes que explota una finca rústica sujeta a Cuota proporcional, no determinará, por importantes que sea la explotación, gravamen para sus partícipes por el Impuesto sobre las Rentas del Capital, y sin embargo, la sujeción a Impuesto sobre sociedades, cuando la comunidad explota algún negocio gravado por la Licencia fiscal del Impuesto Industrial (Art. 9, 1, F del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades) acarrea, a su vez, la sujeción al Impuesto sobre las rentas del capital.

Pero volviendo a lo que ahora nos interesa, por aplicación de lo dispuesto en la Orden de 30 de marzo de 1932, fué criterio mantenido por la Administración que el total beneficio de la comunidad era, al mismo tiempo, base imponible en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, por lo que era indiferente que se destinara o no a dotar fondos de reserva, de cualquier

---

(1) Véase el trabajo de EDESIO PEÑA: "la previsión para inversiones y el impuesto sobre las rentas del capital en las comunidades de bienes" en CRONICA TRIBUTARIA, nº 7. y "Tratamiento tributario de las comunidades de bienes", de MAGIN POIT MESTRES. Madrid, 1975, en especial págs. 130-158.



clase que éstos fueran.

Esta interpretación ha sido rectificada por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1973, que apoyándose en el artículo 13, 6 del T.R. (1) considera derogada la citada orden de 1932 y estima necesario que los comuneros "perciban" el importe de su participación para que pueda ser gravada por el Impuesto que nos ocupa, desapareciendo así el último rastro de gravamen de beneficios no distribuidos.

Así pues, sólo cuando las reservas se reparten se genera la obligación de pago del impuesto, ya se articule tal reparto en metálico o en nuevas acciones y ya mediante dividendos o cualquier otra forma de participación. Este principio general va siendo, sin embargo, matizado tanto por la Jurisprudencia como por la propia Administración. Entresacamos aquí dos casos concretos que, por su actualidad, parecen especialmente interesantes.

El primero de ellos es el de que a los socios se entreguen acciones liberadas con cargo a la cuenta especial de reserva por prima de emisión de acciones (2). En este supuesto se considera que no existe hecho imponi

---

(1) "Las participaciones que en los beneficios obtenidos por las Comunidades de Bienes sujetas al Impuesto sobre Sociedades perciban las personas que constituyen tales Comunidades"

(2) Resolución de la Dirección General de Impuestos de 18 de octubre de 1972. Puede verse en Circular informativa de la citada Dirección, nº. 7, pág. 29.

ble por el Impuesto sobre las Rentas del Capital, porque lo que aquí se produce es una devolución por parte de la sociedad de capital aportado por los socios en su día "siendo evidente que las devoluciones que la Sociedad pueda realizar a los socios de sus aportaciones patrimoniales en ningún caso puede configurar hecho imponible por el Impuesto sobre Rentas del Capital, pues se llegaría al absurdo de gravar como renta lo que era capital invertido o aportado".

El principio general más arriba señalado se matiza después, en el sentido de que "las reservas que se gravan al ser capitalizadas son aquellas que se han nutrido con beneficios, pero en ningún caso las constituidas con "aportaciones patrimoniales" pues lo que es aportación o capital invertido no puede ser renta gravable por el Impuesto sobre Rentas del Capital so pena de transformar este en un Impuesto sobre el Patrimonio".

A nuestro entender, sin embargo, el criterio mantenido por el acuerdo citado es acertado, pero por otras razones que las alegadas. El artículo 16-3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades determina que no se comprenderán entre los ingresos "las cantidades que se exijan como prima en la emisión de acciones, si se destinaran a nutrir una reserva especial que se denominará "reserva por prima de emisión de acciones". De esta reserva solo se podrá disponer para incorporarla a la cuenta de capital o para compensar al saldo deudor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, salvo en los casos de fusión o disolución. Si se destinare a finalidades distintas de las mencionadas, será considerada como ingreso en la cuantía

y ejercicio en que la aplicación tenga lugar, sea cualquiera el ejercicio de que la reserva proceda".

La razón inmediata de la solución adoptada por el acuerdo es, pura y simplemente, que de conformidad con el precepto transcrito no ha habido ingreso para la sociedad y, consecuentemente, tampoco para los socios. Pero otra cosa sería si, por ejemplo, la reserva por prima de emisión se repartiera, como dividendos, entre los accionistas. ¿Puede haber alguna duda de que en este caso tendría que ser gravada por el Impuesto sobre las rentas del capital? ¿Y es que entonces no habría, como dice el acuerdo comentado, una "devolución de aportaciones"?

La realidad es que la reserva por prima de emisión de acciones tiene un régimen tributario absolutamente especial en cuanto sólo puede disponerse de ella para determinadas aplicaciones (incorporación al capital o compensación del saldo deudor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, salvo en los casos de fusión y disolución) y a tales especialidades debió atenderse el acuerdo de 18 de octubre de 1972.

Lo cierto es que la capitalización de reservas, en general ofrece una amplia problemática en el impuesto sobre las rentas del capital; más aún, el gravamen de las participaciones en beneficios, cuando los derechos del socio se incorporan a títulos negociables, adquiere una extraordinaria complejidad y resulta muy difícil encontrar o decidirse por un régimen fiscal determinado.

Así, cuando se entregan a los socios acciones con cargo a reservas que se capitalizan ¿cuál es la variación real de su situación patrimonial? Lo único que ocurre es que su patrimonio, que estaba integrado por cien títulos, pongamos por caso, que valían mil pesetas, ahora lo está por ciento diez, pero que, en conjunto, siguen valiendo mil pesetas, puesto que la acción vieja incorporaba su derecho a la reserva capitalizada. La situación puede, sin embargo, variar sustancialmente si, por ejemplo, la reserva fuera por prima de emisión de acciones y se repartiera a socios distintos de los aportantes.

Para solucionar este conjunto de cuestiones nuestra jurisprudencia tributaria acude, como regla general, al expediente nominalista de considerar que toda atribución a los socios de reservas está sujeta al Impuesto (1). Pero no por ello han dejado de señalarse importantes excepciones que hacen referencia a los casos de fusiones de sociedades y de plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de la disolución de la sociedad.

En lo que respecta a las fusiones de sociedades, la Resolución del TEAC de 5 de mayo de 1970 (2) considera que no hay reparto de reservas a --

---

(1) En este sentido Resoluciones del TEAC de 2 de marzo de 1966, 18 de junio de 1968 y 10 de marzo de 1970. Pueden consultarse en "Impuesto sobre las Rentas del Capital. Dividendos y participaciones" de F. RAYA MEDINA. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, pág. 41 y siguientes.

(2) RAYA MEDINA, Opus cit. pág. 43. Este autor considera, sin embargo, que cuando la sociedad absorbente era socio de la absorbida, se genera el hecho imponible, en contra de la doctrina sentada por la Resolución de 27 de noviembre de 1968. Vide opus cit. págs. 48-50.

los socios cuando tales cuentas se traspasan íntegramente de la sociedad absorbida a la absorbente.

En cuanto a las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de la disolución de sociedades, tradicionalmente se venía considerando que se encontraban comprendidas en el supuesto de hecho a que se refiere el artículo 17 del Texto Refundido (1)

Pero una reciente tendencia jurisprudencial considera que en la atribución a los socios de su cuota parte del activo social no hay un acto de enajenación, sino de especificación de derechos, por lo que no procede en tales supuestos la aplicación del impuesto (2).

El criterio mantenido por esta línea jurisprudencial resulta difícilmente compartible por dos razones fundamentales. En primer lugar porque el término "enajenación" ha tenido siempre en nuestro Derecho un contenido muy amplio, que implica todo acto a negocio, "inter vivos" o "mortis causa", que tenga por objeto la transmisión de una cosa o de un derecho. Y en este sentido no parece forzada una interpretación que mantenga

- 
- (1) "En los casos de enajenación de los efectos u otros elementos de activo tendrá la consideración de beneficio distribuido la parte del incremento de valor computado en el Impuesto sobre Sociedades determinada por la diferencia que, en su caso, exista entre el valor de enajenación contabilizado y el que realmente tenga en el mercado el elemento enajenado o cedido".
- (2) Véase el Acuerdo del T.E.A.C. de 22 de marzo de 1972, comentado por Antonio DELGADO GOMEZ en "Crónica Tributaria", nº 2, págs. 167 y siguientes.

que en el supuesto que comentamos, existe verdadera enajenación.

Por otra parte, hablar de actos de "especificación de derechos y devolución de bienes en pago de los mismos" (sexto considerando del Acuerdo del TEAC de 22 de marzo de 1972) resulta, a nuestro modesto entender, al menos enigmático. Aparte el dato de que la especificación es un concepto propio de los derechos reales, en virtud del cual lo que se trata de hacer es separar diversas cosas que se han unido y que su aplicación al mundo de los contratos, cual es el de sociedad, resulta un tanto dudosa, lo que no se adivina es que, como consecuencia, exista un "pago". "Pagar" es, en buen lenguaje jurídico, cumplir obligaciones, y cuando se "especifican derechos" no puede decirse otra cosa sino que "se distinguen unas cosas de otras", lo que no puede darse nunca cuando se disuelve una sociedad, al menos, respecto de los bienes sociales, propiedad de la persona jurídica, precisamente porque ésta no retiene ninguno, pasando todos a la propiedad de los socios. ¿Dónde queda, pues, la especificación?

Además, lo que se grava no es el bien en sí mismo atribuido al socio, sino la plusvalía del bien, un fruto no aparente que, por emplear la misma terminología del acuerdo comentado, se especifica idealmente.

c') Problemas especiales: usufructo de acciones y derechos de suscripción.

a") Derechos económicos del accionista en la sociedad anónima (1)

---

(1) Véase sobre este tema: Rafael Illescas Ortiz: "El derecho del socio al

Tradicionalmente la doctrina mercantilista viene manteniendo que el derecho económico más importante del accionista es el derecho al dividendo, esto es, a participar en el reparto de las ganancias sociales, como finalidad fundamental (intención de lucro) que esperaba conseguir el accionista cuando aportó su capital a la sociedad. La propia Ley de Sociedades Anónimas parece reconocer este carácter cuando en su artículo 39 establece que ninguno de los socios podrá ser privado de participar en el reparto.

Esta postura, sin embargo, parece que, en nuestros días, debería ser, al menos, sometida a revisión para situarla en sus justos términos. No se trata de negar importancia al derecho al dividendo, sino de colocarlo con precisión en el contexto en que las actuales Sociedades Anónimas se mueven. Para ello debe tenerse en cuenta que el dividendo no es la única forma a través de la cual sea posible hacer llegar a los socios su participación en las ganancias sociales. No es dudoso que, al menos, en lo que respecta a las grandes sociedades, el derecho a suscribir nuevas acciones que usualmente se concede con liberación al menos de la prima de emisión representativa de la alícuota en las reservas sociales, ha venido a sustituir repartos directos a través del cobro del dividendo. El tema es actualmente de vital importancia como tendremos ocasión de ver más adelante por sus repercusiones fiscales, pero no lo es menos, como también -

comprobaremos, por los efectos que una determinada política puede producir en los titulares de derechos de usufructo sobre las acciones.

El derecho al dividendo plantea con toda claridad el conflicto de intereses que se produce entre la empresa, considerada autónomamente, y los accionistas de las grandes compañías, cuyo comportamiento ha de asimilarse más al de un prestamista, que espera obtener una rentabilidad - lo más alta posible de su capital, que al de un auténtico socio interesado, no sólo en obtener lucro, sino en crear una empresa vigorosa y sana. De hecho, el nulo control de tales accionistas sobre la gestión de la compañía y su desinterés por otra cosa que no sea la obtención de un rendimiento inmediato y directo, ha provocado un cambio en lo que sería el normal desarrollo de las empresas.

En un mundo de pura racionalidad, del beneficio obtenido se habría de detraer, para pasarla a reservas, la parte que se considera prudente, según las circunstancias y previsiones de actuación futura de la empresa, y el resto sería objeto de reparto entre los accionistas. Pero, y aunque éste sea el espíritu, incluso de las leyes, la experiencia ha mostrado que los administradores son partidarios de reservar la mayor cantidad posible de beneficio para aumentar la capacidad empresarial, reduciendo, en la medida de lo posible, la salida de numerario.

Conciliar estos intereses contrapuestos es difícil mediante el manejo del dividendo como instrumento único y por ello se acude con frecuencia a la ampliación del capital mediante acciones parcialmente libe



radas. El accionista, entonces, suele pagar sólo el importe del nominal de la nueva acción, cubriéndose el resto de su valor real con las reservas - previamente constituidas. De esta manera el capital, se ve aumentado por - el desembolso del nominal, en cuanto "patrimonio" (fondo operativo con el que la empresa puede acometer nuevas actividades o ampliar las antiguas), y por el desembolso del nominal y la parte de reservas que se capitaliza, en cuanto "fondo de responsabilidad" frente a los terceros (1).

Por su parte, el socio, suscriptor de nuevas acciones, queda facultado para movilizar indirectamente los fondos recibidos, mediante la venta - de las nuevas acciones, por un precio superior a su valor nominal, que es lo que ha pagado por ellas, haciéndose cobro de tal forma del "dividendo" no percibido.

Si esta operativa se ha convertido en algo absolutamente normal, al menos, repetimos, en el ámbito de las grandes compañías, la importancia - efectiva del derecho al dividendo puede verse fuertemente reducida. Añádase a ello que la intervención estatal puede obligar a que los dividendos a repartir no exceden de determinadas cuantías y la clara consecuencia que - de ello se deduce será la de un cierto escepticismo ante la trascendencia, hoy por hoy, del derecho al dividendo, siempre, claro está, que se contemple aislado de los restantes derechos económicos del accionista.

---

(1) Sobre la distinción entre capital y patrimonio, Vide J. GARRIGUES "Curso", cit. pág. 362, Tomo 1º, y RUBIO, "Curso", cit. pág. 68 y siguientes, así como la bibliografía allí citada.

La problemática enunciada ha sido claramente percibida por RUBIO, al analizar la distinción entre "derecho abstracto a las ganancias sociales" y "derecho concreto al dividendo" (1). El primero constituye un derecho - individual inderogable de todo socio a participar en los beneficios que la sociedad obtenga, pero sin que predetermine ni el "cuánto", ni, en principio, el "cuándo" de la distribución. Esta decisión queda confiada a la Junta general, en virtud de cuyo acuerdo nace el derecho al dividendo: derecho - "concreto" - de crédito que se adquiere irrevocablemente por el accionista. La propuesta de distribución de beneficios, de acuerdo con los trámites del Art. 109 de la L.S.A. convierte al socio en acreedor de la cantidad que, por valor del dividendo, le corresponde y coloca a los socios en condiciones de concurrir con los acreedores "terceros" de la compañía, sin que ésta pueda alegar, por ejemplo, que pérdidas sobrevenidas posteriormente recomiendan revocar el acuerdo.

La formulación de estos conceptos: derecho a las ganancias contra-- puesto a derecho al dividendo, continúa RUBIO, resulta sin duda útil y - pueden, alrededor de la antítesis, examinarse los problemas de la extensión y limitación de la participación del socio en los beneficios de la compañía. Pero - y aquí la agudeza de RUBIO - parece conveniente subrayar la pugna de intereses que con ellos se trata de resolver. De un lado los del socio, los de cada socio, a procurar al máximo la finalidad esencial

---

(1.) Curso de Derecho de Sociedades anónimas, 3ª Edición, Madrid, pág. 338.

que lo ha impulsado a entrar en sociedad. De otro, los de la sociedad, tal como los conciben sus órganos legales, a la productividad y conservación de la empresa. Se trata, concluye, de la oposición tantas veces subrayada entre política de altos dividendos y política de autofinanciación. Si ésta predomina puede envolver maniobras abusivas de las mayorías o de los administradores. Exagerar la primera, en cambio, significará debilitar o arruinar el negocio en perjuicio de los mismos accionistas.

El razonamiento desarrollado hasta aquí nos permite, pues, considerar como derechos económicos del accionista, tanto el derecho al dividendo, como el de suscripción de nuevas acciones y al de participar en el patrimonio de liquidación (no mencionado hasta el momento). No se ignora que un importante sector doctrinal (1) considera al derecho de suscripción preferente como puramente instrumental, cargando el acento en la idea - por otra parte, indiscutible - de que su finalidad fundamental es mantener la participación del socio en el capital en la misma proporción en caso de ampliación, con la inevitable secuela de su repercusión en el derecho de voto. Pero si aquí se considera como derecho económico, esta postura tiene su razón de ser en la política real seguida por la mayoría de las grandes empresas españolas.

Ahora bien, si se admite este planteamiento, la consecuencia lógica es que el derecho de suscripción de nuevas acciones se sitúa frente al dividendo como método del reparto de beneficios sociales. Y sin embargo, por

---

(1) Por ejemplo, el propio RUBIO, *Opus cit.*, pág. 315.

considerarlo de naturaleza patrimonial, no queda gravado por el Impuesto sobre las Rentas del capital, y tampoco, como tendremos ocasión de comprobar, en el general sobre la renta, sin que, hasta el momento, se haya producido una reacción técnica frente a tal estado de cosas.

A nuestro entender caben dos soluciones alternativas. La una, que el ordenamiento tributario considerará, a sus efectos, como renta el derecho de suscripción. Evidentemente, haciéndolo así se rompe la doctrina firmemente mantenida por los mercantilistas. . Pero cabe una segunda opción: - su gravamen a través del impuesto sobre el patrimonio neto, que actuaría como corrector o complementario del impuesto sobre la renta. Aparte de otras ventajas técnicas de un impuesto de esta naturaleza, se evitaría el enfrentamiento de los dos ordenamientos (tributario y mercantil) en este punto concreto. La cuestión tiene importancia porque, de esta segunda forma, se obviarían las dificultades que podremos poner de relieve inmediatamente al analizar la problemática del usufructo de acciones.

#### b") Problemas del usufructo de acciones

La problemática del usufructo de acciones ha dado origen a una abundante aportación doctrinal anterior y posterior a la publicación de la - Ley de Sociedades Anónimas (1) aunque, aquí nos limitamos, como es obvio -

-----

(1) Entre otros, son de interés los siguientes trabajos: "El usufructo y la sustitución fideicomisaria sobre títulos valores" LARRAZ, José, Revista de Derecho Mercantil, 1947, pág. 7-50; "Comentarios sobre el derecho del accionista de compañías mercantiles a suscribir nuevas emi-

al ordenamiento vigente.

Dispone el artículo 41 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas: "En el caso de usufructo de acciones, la cualidad de socio reside en el nudo propietario; pero el usufructuario tendrá derecho a participar en las ganancias sociales obtenidas durante el período de usufructo y que se reparten dentro del mismo. El ejercicio de los demás derechos de socio corresponde, salvo disposición contrario de los Estatutos, al nudo propietario de las acciones. Cuando el usufructo recayere sobre acciones no liberadas totalmente, el usufructuario que desee conservar su derecho deberá efectuar el pago de los dividendos pasivos sin perjuicio de repetir contra el nudo propietario el término del usufructo. Si el usufructuario incumpliere esa obligación, la Sociedad deberá admitir el pago hecho por el nudo propietario".

Lo primero que ha de determinarse es la naturaleza imperativa o dis-

---

siones cuando están separados el usufructo y la nuda propiedad". Fernando SUAREZ DE FIGUEROA, Revista de Derecho Mercantil, 1947, pág. 249-256. "Usufructo de acciones de sociedad anónima" Francisco F. VILLAVICENCIO, Anuario de Derecho civil, 1952, págs. 1.187-1.204. "El derecho del usufructuario de acciones de sociedades sobre las reservas sociales y sobre la preferencia para suscribir nuevas acciones" Julio MARTINEZ DE LA FUENTE, Revista de Derecho Mercantil, 1947, pág. 71-121. "Notas sobre el usufructo de acciones en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas, Gabriel GARCIA CANTERO, Anuario de Derecho Civil. Tomo V. Fascículo III. Julio-septiembre 1952, págs. 972-1.015. "El usufructo y la nuda propiedad en la suscripción de valores mobiliarios". Manuel DE BOFARULL y ROMANA, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid 1947 (Discurso de recepción).

También en los manuales al uso se encuentra tratada esta problemática. Destacan, a nuestro juicio: J. RUBIO "Curso de Derecho Mercantil, 1967, pág. 88 y ss., y Alejandro BELLAJO "Sociedades Anónimas Las acciones", Madrid 1970. Tomo 3º, pág 435 y ss.

positiva de este precepto. En opinión de RUBIO (1) su naturaleza es fundamentalmente dispositiva, pues se permite que prevalezca la regulación estatutaria. A nuestro entender esta postura no es totalmente válida puesto que la permisión de regulación diversa por los Estatutos sólo es posible en lo que respecta a "los demás derechos", esto es, excluido el de participar en las ganancias sociales.

La cuestión tiene importancia porque el primer párrafo del artículo 41 señala la necesidad de que concurren dos requisitos para que surja el derecho del usufructuario al cobro del dividendo: 1) que se trate de ganancias sociales obtenidas durante el período de usufructo y 2) que se repartan dentro del mismo.

Por tanto, el usufructuario, de acuerdo con el tenor literal de la ley, no participará ni en las ganancias que se hayan obtenido fuera del período del usufructo, aunque se repartan durante el mismo, ni a las repartidas fuera del período de usufructo, aunque se hayan obtenido durante aquel.

El tema se complica porque, así como en la regulación civil del usufructo al usufructuario corresponden los poderes de administración, en el caso de las acciones "los demás derechos" (y, entre ellos, está el de administración) se reservan al nudo propietario de manera que, cuando se trate de paquetes mayoritarios o de empresas de fácil control, puede el

---

(1) Curso, citado pág. 86.

nudo propietario hacer que resulte meramente ilusorio el derecho del usufructuario a participar en las ganancias.

El núcleo de esta cuestión puede centrarse en dos puntos. El primero, que los dividendos son, según el Código civil (art. 475 párrafo 3º en relación con el Art. 474), frutos civiles y, por tanto, se habrá de atribuir "día por día" en proporción al tiempo que dure el usufructo. En segundo lugar, al romperse el esquema civil, en materia de administración, la doctrina se ha visto obligada a buscar alguna solución para impedir - que, con evidente abuso de derecho, el nudo propietario impida al usufructuario toda participación en las ganancias, reteniendo el beneficio en - las reservas sociales.

En opinión de RUBIO, el artículo 41 dispone sobre los aspectos de - la legitimación del nudo propietario y usufructuario frente a la sociedad, pero el contenido del disfrute debe resolverse con arreglo a la relación de usufructo. Es decir, el artículo 41 legitima a la sociedad para entregar los dividendos correspondientes, bien al nudo propietario, bien al usufructuario, según se ofrezca o no el doble requisito que previene. - Aclara, desde el punto de vista de la sociedad, la identidad del acreedor. Los administradores de la compañía pagarán válidamente al nudo propietario de las acciones los dividendos que se repartan fuera del período del usufructo, aunque se hubieran obtenido durante su transcurso. Pero el usufructuario podrá reclamar al nudo propietario los dividendos correspondientes a las ganancias sociales en proporción a los días del ejercicio o

ejercicios económicos que duró el usufructo, sin consideración o cuándo estos dividendos se han repartido (1).

Entendemos, con todo el respeto que merecen los esfuerzos realizados por la doctrina mercantil, que tropiezan con el estricto tenor literal del Art. 41 L.S.A. Así no puede desconocerse:

1º. Que el legislador mercantil puede haberse querido separar de la regulación civil del usufructo, como lo prueba el hecho de que la administración de las acciones se confía al propietario, eximiendo, consecuentemente, al usufructuario de la obligación de prestar fianza, lo que no impide la aplicación subsidiaria de las normas civiles.

2º. La falta de mención, en lo que respecta al derecho a participar con las ganancias sociales, de la posibilidad de disposición contraria de los Estatutos, obliga a considerar imperativas las normas de la Ley de Sociedades Anónimas al respecto.

---

(1) BERGAMO (Opus cit) llega a consecuencias muy similares. En caso de que el usufructo coincida con ejercicio social, las reservas que se repartan se atribuirán, día por día, al usufructuario, siempre que - integradas por ganancias sociales obtenidas en un ejercicio económico en que el usufructo estuviera vivo. Cuando no coincidan usufructo y ejercicio, se atribuyen los dividendos al usufructuario en la medida que correspondan al tiempo de vigencia del usufructo dentro del ejercicio.

Por su parte GARCIA CANTERO (Opus cit) entiende que la ley hubiera debido decir "ganancias obtenidas durante el ejercicio social", - atribuyendo a la tajante afirmación legal la única virtualidad de - cortar toda discusión en torno a futuros derechos del usufructuario actual sobre beneficios no repartidos.



3º. No parece que puedan encontrarse razones válidas en contra de la opinión de que la Ley de Sociedades Anónimas haya querido proteger los derechos del propietario, incluso sacrificando, al menos parcialmente, los del usufructuario. La doctrina mercantil no es consecuente con su propia postura porque, como tendremos ocasión de ver a continuación, limita extraordinariamente el derecho del usufructuario cuando se trata de suscribir acciones con carácter preferente, ignorando que éste es, como ya hemos señalado un método indirecto de repartir ganancias sociales.

En efecto, en materia de suscripción preferente de nuevas acciones, el nervio del problema, como dice BERGAMO, se reduce a determinar, si el correspondiente derecho es o no un fruto de la acción. La doctrina moderna lo niega casi por unanimidad. Más que fruto o utilidad es un derecho de contenido económico que corrige la pérdida de valor irrogada por el aumento de capital. Para los italianos el "ius optandi" no es un rédito, sino la facultad jurídica atribuida a un titular de ser preferido a otro en la formación del negocio jurídico. Por eso, debe conferirse a quien ostente la propiedad de la acción, no a quien ostenta un derecho real fragmentario (y de vigencia limitada) sobre la misma. Mientras el fruto brota inmediatamente de la cosa, la preferencia para suscribir es un "modus acquirendi" que actúa siempre a título oneroso.

Y al mismo resultado llega SANCHEZ TORRES cuando afirma que el derecho de suscripción es verdadero capital.

En nuestra jurisprudencia pueden hallarse distintas soluciones. Estudiando el problema desde el punto de vista de la sociedad de gananciales, se ha considerado a las nuevas acciones como frutos (S.T.S. 4 junio 1881, 9 septiembre 1891 y 8 noviembre 1893, 30 mayo de 1930 y 18 abril de 1934). Sin embargo, la de 23 de enero de 1947 considera que las acciones nuevas - no pueden estimarse generadas por las acciones antiguas, cuyo fruto o producto son los dividendos repartidos o las acciones o prestaciones que tengan este carácter. Las acciones nuevas dependen en su nacimiento de un acto de los órganos estatutarios sociales, responden a un aumento acordado - en el capital de la sociedad, que se lleva a efecto mediante desembolso de los accionistas. Por ello, no cabe, a juicio del Tribunal, que las acciones nuevas se consideren fruto de las antiguas. El derecho de suscripción no es fruto, ya que como ocurre con los derechos preferenciales de adquisición (tanteo y retracto) no toda ventaja que dé una cosa merece reputarse fruto. Hay que atribuirlo, por tanto, al propietario. La postura de la I.S.A. puede sintetizarse en dos reglas:

- 1ª. Los estatutos son la norma básica para atribuir la titularidad - del derecho de suscripción preferente. El pacto social, con plena eficacia vinculante, puede conferirla al usufructuario o al nudo propietario.
- 2ª. Si los estatutos nada han establecido al respecto, la preferencia para suscribir debe corresponder al titular de la nuda propiedad.

No es exacto que si se atribuyese la preferencia al usufructuario se produciría un flagrante abuso de derecho. He aquí las líneas fundamentales de esta tesis, hoy superada. El pleno dominio - afirma - es igual a la nuda propiedad más al uso. La nuda propiedad se caracteriza fundamentalmente por el poder de disposición. Y el uso, a su vez, comprende: el uso en sentido estricto, el disfrute y el abuso. Así, pues, la plena propiedad es igual al poder de disposición (nuda propiedad) más el uso, al - poder dispositivo, característico de la nuda propiedad, quedarán reservados a favor del usufructuario el uso, el disfrute y el abuso. Esta exegesis podría apoyarse, en cierto modo, en el Art. 520 del C.c. según el - cual "el usufructo no se extingue por el mal uso de la cosa usufructuada; pero si el abuso infiriese considerable perjuicio al propietario, podrá - éste pedir que se le entregue la cosa", sin que la entrega implique extinción automática del usufructo. Al usufructuario sólo incumbe conservar la forma y sustancia de la cosa usufructuada, a fin de que pueda ser devuelta intacta al término del usufructo. Y cuando el usufructuario se abstiene de suscribir las nuevas acciones, es inexacto que su conducta pasiva - altere la sustancia del bien objeto del goce. La negligencia del titular del usufructo no envuelve, por tanto, un abuso de derecho.

Son otras razones de tipo político y especialmente económico, las que fundamentan la solución del Art. 41 de la L.S.A.

- 1ª. Una de ellas es la necesidad de restablecer en lo posible el -  
desequilibrio causado por su aumento de capital. En efecto: el

ingreso de socios de refresco provoca una rebaja de la cuantía - de los dividendos que esperan los antiguos. Y si al incrementarse el número de interesados en el reparto disminuye, en la medida adecuada, el cociente de distribución, parece lógico que se pueda compensar a los viejos socios, dándoles la posibilidad de suscribir las nuevas acciones.

- 2º. En virtud de la Ley de la oferta y de la demanda el valor de cada acción depende, en gran parte, del número de las que integran el capital social. A mayor número de acciones, corresponde a cada una menor cuota sobre el activo. Ciertamente que el aumento de capital incrementa las disponibilidades de tesorería. Pero la experiencia también revela que el lanzamiento de nuevas acciones provoca casi siempre una inmediata baja en su valor unitario. Y al atribuirse la preferencia para suscribir al titular en la nueva propiedad, éste viene a neutralizar, en cierto modo, el quebranto que ha sufrido su cuota.
- 3º. El Art. 41 se inspira asimismo en el principio de compensación - del riesgo. Mientras los fundadores corren al albur de comprometer sus fondos en una empresa de éxito dudoso, los suscriptores de nuevo cuño están en condiciones de apreciar, con mayor o menor exactitud, las probabilidades de que su inversión resulte - provechosa. De ahí que la reserva de suscripción constituya una especie de premio al azar, de la que no debe beneficiarse quien, como el usufructuario, dejó de arrostrar la incertidumbre de la fase fundacional.

4ª. En ocasiones, es conveniente impedir el acceso a la sociedad de elementos poco gratos (competidores, agiotistas, etc.). Y la fórmula del Art. 41 facilita en buena medida, tan sano empeño al que son aplicables los argumentos justificativos de la licitud de las cláusulas restrictivas de la libre transmisibilidad de las acciones.

En nuestra opinión, la materia es excesivamente compleja, por lo que los criterios simplistas deben ser abandonados. La solución a los problemas planteados habrá de buscarse siguiendo ciertas pautas metodológicas - que se han olvidado con frecuencia por la doctrina mercantilista. Así, en primer término, parece fundamental atenerse a la forma en que realmente operan las sociedades de nuestro tiempo. Desconocer este dato puede llevar a conclusiones que, siendo formalmente intachables, no se correspondan con la realidad.

En consecuencia, y como ya hemos apuntado desde el principio de este apartado, el derecho al dividendo y el derecho a la suscripción de nuevas acciones han de analizarse armónicamente. El no haber trazado puente de unión provoca que, como se deduce de la exposición de las principales tesis sustentadas por los mercantilistas españoles, se llegue a situaciones paradójicas: hemos observado cómo la doctrina no ha vacilado, invocando principios de justicia, en ampliar los derechos al dividendo que la Ley de Sociedades Anónimas atribuye al usufructuario, buscando para ello toda clase de argumentos técnicos, y lógicos, y sin embargo, cuando se -

ocupa del derecho de suscripción preferente, que sin duda tiene hoy, económicamente, una mayor importancia, al menos en lo que respecta a las grandes sociedades españolas, resuelve con métodos expeditivos el problema, atribuyéndolo en todo caso al nudo propietario.

A nuestro entender, las posturas que deben mantenerse son las siguientes:

1.- En lo que respecta al derecho al dividendo, se impone la aplicación estricta de lo prescrito por la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 41: "el usufructuario tendrá derecho a participar en las ganancias sociales obtenidas durante el periodo de usufructo y que se reparten dentro del mismo". Los dos requisitos (obtención y reparto) señalados por la Ley son concurrentes y la norma de derecho imperativo, por lo que no podrá ser alterada ni por el título constitutivo del usufructo, ni por los Estatutos sociales (1). La aplicación de la doctrina civil, en cuanto a la cualidad de fruto civil del dividendo y consiguiente percepción día por día es válida, pero siempre que se aplique dentro de los dos requisitos señalados, por lo que no puede utilizarse para ampliar los derechos del usufructuario.

La ingeniosísima doctrina del Prof. RUBIO, que trata de ver en el

---

(1) Postura que cuenta, además, con el refrendo de doctrina tan autorizada como GARRIGUES-URIA "Comentarios de la Ley de Sociedades Anónimas" 1953, 2ª edición, tomo 1º. págs. 430-431.

artículo 41 solamente un procedimiento de legitimación para el cobro ante la sociedad, no parece admisible por contraria al tenor literal de la Ley.

2.- En cuanto al derecho de suscripción preferente, la cuestión es más difícil de resolver. Si se considera, como hace la doctrina, que el derecho a participar en las ganancias sociales se identifica exclusivamente con el derecho al dividendo, habrá que concluir que el derecho de suscripción, junto con todos los demás que no sean al dividendo, corresponde al nudo propietario, con la única dulcificación que supone el que los Estatutos puedan disponer otra cosa. Pero tal postura supone ignorar lo dispuesto en el Art. 107: "sólo podrán ser pagados dividendos sobre las acciones en razón de beneficios realmente obtenidos o de reservas expresas de efectivos de libre disposición". Por ello, habrá que distinguir según la forma en que se lleve a cabo la ampliación de capital.

Dejando, naturalmente, siempre a salvo lo que dispongan los estatutos, cuando la ampliación se lleve a cabo sin que las reservas expresas y efectivas se utilicen nada más que a efectos de determinar la prima de emisión, que habrá de ser desembolsada por los suscriptores, es razonable pensar que el derecho se atribuya con exclusividad al nudo propietario, en tanto en cuanto no hay reparto alguno de reservas acumuladas (anteriores o coetáneos al usufructo).

Pero cuando no se exija la prima porque se libera total o parcial-

mente, con cargo a reservas, si tales reservas proceden de beneficios obtenidos durante el período de usufructo y la ampliación se produce entonces, entendemos que el usufructuario tendrá derecho a percibir, como fruto, la parte de prima correspondiente a las mencionadas reservas, que podrá pagarle el nudo propietario.

Atendiendo al origen del beneficio (reservas ganadas durante el período de usufructo) se salva la polémica que se ha suscitado entre los mercantilistas al respecto. No entendemos cómo puede plantearse un problema de ampliación del usufructo, cuando lo que real y efectivamente se ha producido es un reparto de beneficios.

Consecuentemente, en todos los demás casos, en que las reservas que, de una u otra forma, se capitalizan no han sido formadas por beneficios obtenidos durante el período de usufructo, entendemos que los derechos corresponden íntegramente al nudo propietario. En sentido contrario parece manifestarse FERNANDEZ VILLAVICENCIO (1) cuando dice que en caso de aumento de capital con cargo a reservas disponibles, como, aunque el valor nominal en manos del socio haya aumentado, no haya aumentado el valor de su cuota o participación en el patrimonio social, al usufructuario no debe corresponder más que el derecho a disfrutar de las nuevas acciones o de su aumento de valor nominal, tanto por el principio de accesión estableci

---

(1) Usufructo de acciones de S.A., Anuario de Derecho Civil, 1952, pág. 1.200.



do en el Código civil, como porque el aumento de capital es representación idéntica de la cuota sobre el patrimonio, propio objeto del derecho de socio y, por tanto, del usufructo.

Consideramos que esta postura no es aceptable. Sin llegar a la posición de GARRIGUES y URÍA (1) que, interpretando literalmente el Art. 41, - niegan todo derecho al usufructuario, pensamos que las nuevas acciones, emitidas con cargo a reservas a las que no tiene derecho alguno el usufructuario, no tienen por qué ser consideradas en el derecho de éste, siendo la - referencia a la accesión demasiado simplista por cuanto ignora el régimen especial sentado por la Ley de Sociedades Anónimas.

En conclusión, parece que el método más seguro para determinar los derechos del propietario y del usufructuario en materia de reparto de ganancias sociales y derecho de suscripción preferente, es el que, procurando conjugar lo dispuesto en el Art. 41 con la operativa real social, atiende de manera predominante al momento de obtención y reparto de las reservas que juegan en la distribución del dividendo o en la disminución de coste que normalmente implica el derecho de suscripción preferente.

Por último, hemos de hacer referencia al derecho a la cuota de liquidación del patrimonio social. El primer problema que ha de plantearse es - el de determinar si basta la disolución de la sociedad para extinguir el

---

(1) Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas, Cit., pág. 432.

usufructo.

En opinión de RUBIO (1) la respuesta ha de ser negativa. Las reservas acumuladas no jugarán aquí como beneficios sino, al igual que antes - de la liquidación, como incrementos de patrimonio de cuyos rendimientos - disfrutaba el usufructuario. El usufructuario, a consecuencia del principio de subrogación real, continuará sobre esta cuota su derecho de usufructo.

Manteniendo la opinión más común en la doctrina RUBIO considera que debe aplicarse como derecho supletorio el artículo 507 en relación con el 494 del Código civil que hacen jugar el derecho a recibir los créditos - vencidos en relación con la prestación de fianza. Se trata de asegurar al vencimiento el percibo pleno del contenido económico del derecho de crédito. En consecuencia:

1.- Si el usufructuario prestó fianza (elemento importante al liquidarse la sociedad, ya que el usufructuario adquiere la administración de los bienes de que antes estaba privado por el sistema de la L.S.A.) puede cobrar directamente la cuota y destinarla libremente.

2.- Si estaba dispensado de prestar fianza, puede recibir la cuota con autorización del nudo propietario y, en su defecto, del -

---

(1) Opus cit., pág. 91.

juez y darle un destino lógico y garantizado (Art. 507 del Código civil).

- 3.- Si no prestó fianza ni estuviera dispensado de hacerlo necesitará la misma autorización para retirar la cuota, pero deberá, además (Art. 494 C.c.) invertirla en valores seguros e incluso entregar la administración al propietario si este lo prefiere (1).

GARCIA CANTERO (2) plantea tres problemas en esta materia:

- 1.- ¿Qué participación tendrá el usufructuario en las operaciones liquidatorias?
- 2.- ¿Quién percibirá la cuota de liquidación?
- 3.- ¿Qué alteraciones experimenta el usufructo?

1.- Respecto del primer punto, entienda que los Estatutos pueden determinar el derecho del usufructuario para asistir y votar en tales juntas, observándose, en caso de silencio, que tal cosa compete al nudo propietario.

2.- Respecto del segundo, es decir, quién es la persona legitimada para el cobro; GARCIA CANTERO no se pronuncia con claridad, pero parece compartir la opinión de URÍA (3) de que, en principio, si el usufructuario tu

---

(1) Opus cit. pág. 91.

(2) En el mismo sentido F. VILLAVICENCIO, Art. cit. pág. 1.201

(3) Comentarios... pág. 437.

viera dada o diese la fianza correspondiente, necesitará autorización del propietario, o del Juez, en su caso. Pero reconoce que por falta de preceptos legales claros es aconsejable que los liquidadores procuren la conformidad del usufructuario y del nudo propietario al hacer entrega de las cuotas de liquidación.

3.- Respecto del tercero y más importante de los problemas, entiende que la liquidación trasforma el usufructo en cuanto a su objeto convirtiéndolo en cuasi-usufructo o trasladándole a los bienes adjudicados en la liquidación, de conformidad con la postura mantenida por ASQUINI, GASPERONI y SANCHEZ TORRES. Pero en lo que falta la unanimidad es cuando junto al capital existen reservas procedentes de beneficios sociales no repartidos.

En este caso URÍA (1) estima que el usufructuario no puede ampliar su derecho a las ganancias hasta comprender el supuesto en cuestión, porque las ganancias no repartidas, llevadas a fondo de reserva o materializadas de cualquier forma en los distintos elementos del activo, no son rentas o frutos, sino capitales que acrecientan el activo social. Hasta la liquidación puede haber beneficios repartibles como dividendo, pero desde la liquidación no hay más que una masa social repartible, a la que nadie, ni siquiera las juntas generales que se celebren en el período liquidatorio, pueden asignar el carácter de dividendo, puesto que dicha ma-

---

(1) Comentarios ... pág. 436.

sa tiene trazado un rumbo por la ley y una misión tasada y forzosa. El usufructo, concluye, continúa sobre la cuota total de liquidación, correspondiente a cada una de las acciones usufructuadas, sea mayor o menor que el nominal de la acción.

### c") Aspectos tributarios

Aunque las páginas anteriores muestran la rica problemática que el usufructo de acciones (extensible al de otro tipo de participaciones sociales) ofrece en nuestro derecho privado, la doctrina tributaria no parece haberse preocupado demasiado del tema, especialmente en el ámbito del impuesto sobre las rentas del capital.

Sin embargo, recientemente hay algún trabajo que antondemos merece ser analizado. En efecto, se ha cuestionado si realmente el impuesto sobre las rentas del capital se devenga cuando nos encontremos ante un usufructo de acciones.

En este sentido DOMINGUEZ RODICIO (1) ha considerado que existe una laguna legal en materia de usufructo de acciones desde el punto de vista de su tributación por el Impuesto sobre las Rentas del Capital, basándose en que si bien es posible admitir la existencia de un presupuesto ma-

---

(1) Ponencia presentada a las Sesiones de Estudio patrocinadas por la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores de los Tributos, 1974: "Consideración del usufructo de acciones desde la perspectiva del impuesto sobre las Rentas del Capital", inédito.

terial del hecho imponible, es difícil afirmar que existe un presupuesto subjetivo y como éste es fundamental en toda relación jurídica tributaria, al vincularse a la figura del socio la percepción del rendimiento - no hay posibilidad de someter a imposición al usufructuario y tampoco al socio en cuanto no titular de una capacidad económica.

Llega a esta conclusión siguiendo la letra del artículo 3º del Texto Refundido del Impuesto y poniéndolo en relación con los artículos 41 de la Ley de Sociedades Anónimas (y 24 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada) porque en estos preceptos:

- 1.- El hecho imponible en el Impuesto sobre las Rentas del Capital se produce por la obtención de rentas del capital invertido, y niega que en el usufructo haya inversión de capital.
- 2.- Porque las utilidades obtenidas han de derivar de la condición de socio, accionista o partícipe, y el usufructuario no es tal, según la Ley de Sociedades Anónimas, ni el socio obtiene utilidades.

La tesis que, muy resumidamente se presenta, ha sido rebatida por ROMANI BIESCAS, DURA GOMEZ, GOBERNADO ORTEGA y MARTINEZ ROBLES (1).

De entre todas las razones aducidas por los citados autores, quizá

---

(1) Comunicaciones a la Ponencia citada.

la que resulte más clara es la que expone ROMANI, con el siguiente simil: un individuo entra en un bar y solicita un bocadillo; mientras se entretiene saludando a otras personas, llega un amigo suyo que al ver el bocadillo servido, y por el título de confianza que le une con el primero, se lo come. A la hora de pagar y ante el estupor del camarero se excusan diciendo: "Yo no he tomado nada", el primero, y "yo no he pedido nada", el segundo.

Dejando aparte el simil empleado por ROMANI, la razón fundamental - aducida en defensa de la sujeción al impuesto de los usufructuarios radica en que la configuración del contribuyente dada por el texto refundido - "perceptores de rentas o rendimientos gravados por este impuesto" (Art. 11) - resuelve el problema sin abordarlo, dejándolo confinado, todo lo más, a las relaciones privadas entre la entidad pagadera de la utilidad y el - perceptor, por el juego de la figura del sustituto (Art. 12.2). Ahora bien, si las cosas quedaran así el problema no sería demasiado grave. El sustituto retendría el impuesto correspondiente al dividendo y paga al titular de la acción, como usufructuario, si de acuerdo con lo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas, a él corresponde cobrarlo.

Pero aquí surge ya un primer problema. Como hemos visto al estudiar el ordenamiento privado del usufructo de acciones, la doctrina no ha llegado a un acuerdo absoluto respecto de a quién corresponde el cobro del dividendo en todos los supuestos que pueden plantearse. De donde la pregunta - que surge inmediatamente es la de si la Hacienda Pública puede considerarse tercero interesado en que los pagos se verifiquen de una determinada -

forma. Y esto es así porque si bien respecto del impuesto sobre las rentas del capital, la cuestión carece de importancia, al ser su tipo proporcional, en cambio, cuando el rendimiento se trasvasa al impuesto personal sobre la renta, por su carácter progresivo, pueden verse mermados los ingresos públicos.

Cabría alegar que la Hacienda pública, buscando la mayor efectividad del principio de capacidad contributiva, ostenta un interés legítimo en - que las rentas se abonen a quien realmente corresponda, y entonces podría tomar partido en defensa de una u otra interpretación del artículo 41 de la Ley de Sociedades Anónimas, evitando asimismo la legitimación por vía indirecta de un enriquecimiento torticero.

Más aún, podría aducirse que estamos en presencia de un supuesto de aplicación del artículo 36 de la Ley General Tributaria, que dispone, como es bien sabido, que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, no surtiendo efecto tales actos o convenios ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

En términos generales no parece sencillo dar una respuesta de validez universal. La falta de regulación tributaria específica del supuesto - (que en otros impuestos existe, como es el caso de la Contribución Urbana) y la amplísima referencia al perceptor de la renta exige, a nuestro juicio, que sólo a la vista de cada supuesto concreto pueda actuarse en debida forma. Pero lo que aquí nos interesa resaltar es que entendemos existe apoyo



suficiente en nuestra Ley General Tributaria para una intervención de la Hacienda Pública, como tercero interesado, en un puro problema de derecho privado, situación que no suele ser usual, pues normalmente basta respetar las situaciones jurídico-privadas para que el impuesto cumpla debidamente su función. Bien es cierto, que, al menos en alguna medida, nos encontramos en un caso límite, por la falta de una regulación clara y uniforme sobre el tema a que nos hemos venido refiriendo.

### c) Intereses

#### a') Naturaleza jurídica

El interés puede definirse como el rédito que produce el dinero en relación a la cantidad a que asciende y al tiempo en que se desplaza la utilización de su titular (1) y no parece necesario meditar mucho para asegurar su naturaleza de fruto civil.

En lo que a nosotros interesa lo que sí resulta conveniente es analizar las modernas técnicas del interés de las obligaciones emitidas por las compañías mercantiles.

Tradicionalmente, en materia de obligaciones, el interés se ha venido fijando en un tanto por ciento del capital prestado, de naturaleza fija y -

---

(1) BLAS PEREZ y ALGUER, en notas al Tratado de Enneccerus, Tomo 1º. pág. 57. Enneccerus, por su parte: "llamase interés a una cantidad de cosas fungibles que pueden exigirse como rendimiento de una obligación de capital en proporción al importe o valor del capital y al tiempo por el cual se está privado de la utilización del mismo" (Eadem loc.).

pagadero por un período de tiempo, normalmente cada seis meses o un año. Se reforzaba así la postura típica del obligacionista como prestamista de la sociedad, desvinculado absolutamente de la gestión y se separaba con nitidez del accionista (1).

Pero las nuevas técnicas, en materia de fijación de intereses, han venido a atenuar, si bien en el fondo continúan siendo válidas, estas diferencias. El tema se une estrechamente con los que se suelen llamar tipos especiales de obligaciones (2).

En efecto, serias han sido las razones que han obligado a las empresas modernas a revisar el simple esquema del interés fijo. Posiblemente, la principal de ellas ha sido el continuo proceso inflacionista que deteriora constantemente las deudas en dinero, lo que hacía que el inversor se retrajera de entregar su capital para recibir una retribución decreciente. Junto a esta razón, y con menor importancia, había que hacer atractiva la inversión en obligaciones por otros motivos. Así, para evitar ampliaciones de capital que dieran entrada en la sociedad a elementos o grupos no gratos; en otros casos, cuando se trataba de empresas nacionales en las que el Estado tuviera que ostentar la mayoría, las obligaciones eran buen instrumento de financiación.

---

(1) Sobre la distinción entre obligacionista y accionista véase J. GARRIGUES: "Curso de Derecho Mercantil", 3ª edición, Tomo II. Madrid, pág. 193-194.

(2) ANGULO RODRIGUEZ, Luis de, "La financiación de empresas mediante tipos especiales de obligaciones". Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia 1963. Una excelente y clara monografía al respecto.

Por ello se habilitan los nuevos tipos de obligaciones que hoy son generalmente conocidos. Los tres más usuales son: las obligaciones con cláusula de revalorización, las obligaciones con cláusula de participación y las obligaciones convertibles (estas últimas serán examinadas posteriormente). Limitándose a las dos primeras, se caracterizan porque ambas prescinden del interés fijo y en este sentido implican una cierta aproximación a la postura del socio (con todas las limitaciones que, como es obvio, caben).

ANGULO (1) las define de la siguiente manera. Las obligaciones con cláusula de revalorización ("obligaciones indexees", "obligazioni parametrate", "Stabilized bonds"), son aquellas que dan derecho al reembolso de una suma y goce de unos rendimientos, que se hacen variar conforme a las fluctuaciones de un índice preestablecido, multiplicándolas en cada vencimiento por un coeficiente variable en función del índice adoptado.

En cuanto a las obligaciones con cláusula de participación son aquellas cuyos rendimientos se vinculan, en mayor o menor medida, a los resultados económicos de la empresa emisora o de otra diferente, mediante la aplicación de un índice de variabilidad referido a uno de los elementos que condicionan o reflejan dichos resultados.

En ambos casos, el rendimiento es variable, unas veces por causas externas a la empresa emisora y otras por causas internas, pero ello no obs-

---

(1) Opus cit. págs. 35 y 36.

ta a que, por lo que a nosotros ahora nos interesa, nos encontramos ante un interés, fruto civil.

b') Régimen de las primas

En términos generales, las primas, en las obligaciones, son diferencias en más, respecto del nominal representativo del préstamo a la sociedad, que se abonan a los obligacionistas con motivo de alguna de las operaciones financieras que tienen lugar durante la vida del empréstito.

En este concepto amplio quedan comprendidas las diferentes clases de primas que pueden distinguirse y, al tiempo, se separan de los llamados - "lotes".

En cuanto a las clases de primas, pueden distinguirse:

1.- Prima de emisión.- ANGULO (1) la define como el rendimiento inicial que se concede a los obligacionistas, entregándoles títulos de un valor nominal superior a la cantidad que ellos se obligan a desembolsar.

2.- Prima de amortización o reembolso.- URDIA (2) refiriéndose únicamente al supuesto - más usual - de que el empréstito se haya emitido bajo la par, considera que es la ganancia que se genera al amortizar el empréstito por su valor nominal. Con mayor generalidad ANGULO (3) considera que

---

(1) Opus cit. pág. 29

(2) Comentarios cit., pág. 447

(3) Locus y pág. cit.

es un rendimiento final de las obligaciones, que se concede a todos los obligacionistas de una misma emisión en el momento de la amortización, en entregándoles una suma superior al valor nominal del título. Olvida este autor la posibilidad de emisión por bajo de la par, pero su definición es válida sustituyendo la mención del valor nominal por la cantidad que efectivamente reembolsa la sociedad.

3.- Primas mixtas de emisión y amortización.- VELASCO (1) considera que se producen cuando las obligaciones se emiten por bajo de su nominal y son reembolsables por cantidad superior a este valor.

4.- Primas de conversión.- Según el mismo autor (2) se generan cuando el derecho a percibir la prima se concede a los tenedores que hubieran aceptado voluntariamente la reducción del tipo de interés de otras obligaciones previamente circulantes.

Las diferencias entre primas y lotes son, pues, evidentes. Los lotes son, como dice URÍA (3) sumas de dinero que se entregan, a manera de premio, a ciertos títulos designados por sorteo. Son ganancias de azar, - en tanto que las primas son ganancias pactadas, bien con motivo de la emisión del empréstito, bien con motivo de acuerdos con el sindicado de obli

---

(1) La emisión de obligaciones con prima.- Revista de Derecho Mercantil, 1949, pág. 382.

(2) Locus y pág. cit.

(3) Comentarios, pág. 447.

gacionistas en caso de conversión del empréstito. El hecho de que ambos - (primas y lotes) tengan un mismo objetivo, hacer más atractivo el empréstito para que acuda el mayor número de suscriptores, no influye en su naturaleza jurídica.

Llegamos así al punto que mayores discusiones suscita: la naturaleza jurídica de las primas, cualquiera que sea su clase.

Para RUBIO (1) se trata de una forma de percepción del interés. Otros autores como VELASCO (2) consideran que si en el caso de préstamo ordinario una cláusula semejante no sería otra cosa que una acumulación encubierta de réditos, en el supuesto de las obligaciones mercantiles no puede llegarse a la misma conclusión, porque cuando se trata de valores mobiliarios ésta nacen con una medida nominal que señala la extensión de la prestación debida por el suscriptor, pero en razón de su especial naturaleza, pueden acusar en el momento de su creación una desproporción inicial entre el valor nominal y la prestación del suscriptor o entre el valor nominal y la prestación de amortización. Es decir, que así como en el préstamo civil se exige que la prestación del prestamista sea igual cuantitativamente a la prestación principal a que se obliga el prestatario, en materia de obligaciones la prestación principal es el valor de amortización, que puede ser

---

(1) Curso de Derecho de S.A, pág. 377

(2) Art. cit., págs. 383-384.

diferente del valor de emisión y del valor nominal. Y emplea VELASCO como argumento fundamental que, mirada la prima como "renta", al sobrevenir el vencimiento automático de las deudas sociales (por ejemplo en caso de de claración de quiebra) los obligacionistas concurrirían a la masa de la quie bra computándose sus créditos sólo por el valor de emisión. Concluye, pues, afirmando que se trata de "premios" o retribuciones especiales. El profe sor ALBINANA, por su parte, las considera como ganancias de capital, térmi no que si bien está cargado de sentido en la esfera fiscal, no indica nada especial en materia mercantil, a menos que quiera expresarse con él que es temos ante "capital" y no ante "frutos". No creemos, sin embargo, que pue- da darse esta interpretación, y en las páginas que siguen tendremos ocasión de fijar el sentido.

Por nuestra parte entendemos que la naturaleza de las primas puede re solverse en base al artículo 315 del Código del comercio según el cual se - reputará interés toda prestación pactada en favor del acreedor (1). No pare ce que puedan alegarse, contra tan terminante precepto, razonamientos que permiten considerar las primas como capital. Por otra parte, los calificati- vos empleados a veces por la doctrina tales como "premios", "recompensas es peciales", "incrementos de interés", etc., no responden a conceptos jurídi- cos acuñados, o lo que es lo mismo, nada nos dicen respecto de la naturale- za jurídica de la prima.

---

(1) Esta postura ya la mantuvimos en "Tributación de las Ganancias del Cap ital" (Ponencia presentada en las Sesiones de Estudio de la Mutualidad - del Cuerpo de Inspectores de los Tributos 1970) en colaboración con J. PARAMIO y B. REVUELTA, pág. 35.

c') Las obligaciones convertibles

ANGULO (1) las define como aquellas que permiten a su titular, el - obligacionista, parar - en determinadas circunstancias y dependiendo o no de su voluntad - de ser acreedor de la empresa emisora, a ser socio-accionista de la misma o de otra sociedad diversa de ésta.

Como ya hemos señalado más arriba, la justificación de este tipo de obligaciones se encuentra en ofrecer mayores atractivos al obligacionista, al tiempo que se le concede un cierto margen para que decida sobre la conveniencia o no de convertirse en socio de una determinada empresa.

No es, por ello, extraño que en los distintos países hayan nacido o alcanzado su máximo apogeo las circunstancias económicas lo han demandado, bien por la existencia de un proceso inflacionista fuertemente acusado, bien por ser épocas de lanzamiento económico en las que exista una fuerte demanda de capitales (2).

---

(1) Opus cit, pág. 36.

(2) Sobre la utilidad de este tipo de obligaciones y su amplio desarrollo, puede verse: PLAISANT "Las emisiones de obligaciones convertibles en acciones" en Revista de Derecho Mercantil, 1957, págs. 361-375.



El problema principal que, a nuestros efectos presentan las obligaciones convertibles, es el de determinar si cabe encontrar un fruto cuando se produce la conversión en acciones. Junto a ello, se suscita el tema de la posible lesión del derecho de suscripción preferente de los antiguos accionistas. Veamos ambos por separado.

1.- En cuanto a la lesión del derecho de suscripción preferente de los antiguos accionistas, se produce, en principio, desde el punto y hora en que las nuevas acciones que se emitan para proceder a la conversión del empréstito están destinadas a los obligacionistas que no tienen por qué coincidir con los accionistas antiguos y mucho menos la conversión producirse en función de las acciones antiguas que éste poseyera, sino, normalmente, por las propias obligaciones que ostenten.

ANGULO (1) considera que "en el ordenamiento español no se precisa exclusión alguna del derecho de suscripción preferente para realizar la conversión de las obligaciones en acciones de nueva emisión. Aunque el artículo 92 de la Ley de Sociedades Anónimas dice que el derecho de suscripción preferente procede en todos los casos de aumento de capital, la misma ley regula a continuación casos en que tal derecho no podría ejercitarse, como es el aumento por conversión de obligaciones en acciones".

ALVAREZ (2) entiende, sin embargo, que el derecho de suscripción que

---

(1) Opus cit. pág. 135 y siguientes.

(2) ALVAREZ ALVAREZ, José Luis. "Ejercicio de Derecho de suscripción preferente", Anuario de Derecho Civil. Tomo XVII, 1964, pág. 287.

da excluido por la simple razón de que las acciones se emitan con destinatarios forzosos, o precisamente para ellos.

GARRIGUES (1) considera que, precisamente en este caso, es característica la exclusión del derecho de suscripción preferente de los antiguos accionistas y que, si lo ejercitasen, la conversión de obligaciones en acciones sería imposible. El artículo 95 de la Ley de Sociedades Anónimas representa, pues, una excepción del artículo 92, en el que se consagra el derecho de suscripción preferente.

URIA (2) por su parte, entiende que el derecho de suscripción preferente tiene categoría de derecho substancial de la condición de socio, - del que no podrá ser privado el accionista ni por disposición de los estatutos, ni por acuerdo ulterior de la junta general de socios.

A nuestro entender la cuestión ha de resolverse en el sentido de que, aún reconociendo que el derecho de suscripción preferente es anejo y fundamental a la condición de socio, no puede llevarse al extremo de hacerlo absolutamente indispensable, por la simple razón de que, de hecho, el socio puede acudir o no a la nueva emisión. Ni es tampoco un derecho exclusivamente individual respecto del que la Junta General carezca en absoluto de poder, aunque el acuerdo no se tome por unanimidad.

---

(1) Comentarios, cit. Tomo 2. pág. 255.

(2) Derecho Mercantil, 2ª. Edición, pág. 191.

A favor de esta tesis se puede argumentar, como hace ALVAREZ (1).

1º. Que hay casos en los que efectivamente el interés social exige que se permita la entrada de nuevos socios lo cual no es posible con el derecho de suscripción preferente y que, exigiendo la unanimidad, basta con la oposición de un solo socio para que tal solución no sea posible.

2º. Que se puede evitar el perjuicio de los socios antiguos con la entrada de nuevos socios que interesan a la sociedad, con la emisión con prima. A esta nota, por nuestra parte, hemos de apostillar que la prima - equipara la situación económica de los antiguos y nuevos socios, pero los derechos políticos de los primeros se verán mermados en cierta medida.

3º. Que también en los casos de aportaciones "in natura" y de absorción de Sociedades se ve quebrantado el derecho de suscripción preferente.

4º. Que el mismo carácter de derechos individuales tienen el de voto, el de reparto de ganancias y el de cuota de liquidación y, sin embargo, se admiten excepciones a ellos.

Entendemos, en conclusión, que la Junta General puede tomar diversos caminos para salvar el respeto a este derecho. En primer término, y ésta sería la solución más sencilla, puede ofrecer a los accionistas antiguos la suscripción de las obligaciones convertibles, en proporción a sus acciones viejas. No se plantearía, de esta forma, cuestión alguna pero tiene tal solución varios inconvenientes. En primer lugar que sólo será válida cuando -

se emiten obligaciones convertibles, pero no será posible cuando la conversión sea el resultado de negociaciones con los obligacionistas ya existentes. En segundo lugar, y precisamente como consecuencia de lo anterior, la conversión de obligaciones no podría utilizarse para el saneamiento financiero de la sociedad, cuando la carga de intereses se ha hecho insostenible y se recurra a ella precisamente para aligerarla.

En segundo término, la Junta, cuando el interés social así lo demanda, puede excluir el derecho de suscripción preferente. Admitir otra cosa carece de sentido ante la propia regulación de nuestra Ley de Sociedades Anónimas, pues como señala GARRIGUES, sería imposible la conversión. De la misma forma que cuando la Junta destina todo el beneficio a reservas "excluye" al socio, individualmente considerado, del derecho al dividendo, cuando se decida la conversión se ha de quebrantar forzosamente, en la generalidad de los casos, el derecho de suscripción preferente.

2.- El segundo de los problemas que nos corresponde tratar aquí radica en determinar si en estos supuestos puede encontrarse una especial de prima de amortización, en función del precio a que las acciones nuevas resultan para el obligacionista.

A nuestro entender, tal posibilidad resulta cuando recibe un mayor valor en acciones del que entrega, ya sea únicamente en obligaciones, compensando el crédito que contra él ostentaba la sociedad, ya sea también en metálico cuando la suma de ambos factores no alcanza el valor real de las acciones que recibe. El único problema será el de computer cuál sea éste -

(el valor real de las acciones) pero tal impedimento no es en modo alguno insalvable. En el caso de que haya cotización bursátil, sería la Bolsa la que lo indique. En el caso de que no exista, se habrá de recurrir al valor teórico según balance.

Si no se admitiera la existencia de esta prima que consideramos de amortización, pues se genera al cancelar el empréstito, nos encontraríamos con un interés solapado que se abona a los obligacionistas. Y en cuanto prima de amortización no parece haber impedimento para su consideración como fruto.

#### d') Régimen Tributario

El artículo 18 del Texto Refundido engloba como intereses los siguientes:

- 1.- Los de la Deuda Pública del Estado español.
- 2.- Los de las demás deudas públicas (extranjero o de Corporaciones administrativas) y de obligaciones.
- 3.- Las primas de amortización de obligaciones y demás títulos.
- 4.- Un concepto omnicomprensivo de los anteriores: utilidades por disposición de capitales ajenos (préstamos, cuentas corrientes, etc.).
- 5.- Las Rentas vitalicias y otras temporales.

Los comentarios que merece el citado artículo 18 son los siguientes;

En primer lugar, se plantea la cuestión de si las primas de amortización correspondientes a títulos de la Deuda Pública del Estado español están o no sujetas al impuesto. ROCA SASTRE parece inclinarse por una postura negativa (1) y esta postura es, a nuestro entender, aceptable por dos razones: la primera, que el propio art. 18, apartado 2, cita expresamente las primas de amortización al referirse a las restantes deudas públicas y empréstitos, con lo cual da a entender que una cosa son los intereses y otras las primas, fiscalmente, aunque, como ya señalamos en páginas anteriores, para nosotros la prima no sea sino una forma de interés (2); la segunda, que se trata de un presupuesto de hecho de carácter específico y que, por tanto, no es susceptible de extensión. En cualquier caso es uno de los extraños supuestos en que frutos civiles claramente reveladores de capacidad contributiva, han sido olvidados por el legislador tributario, quizá porque el Estado español haya utilizado este sistema para atraer a los inversionistas.

En segundo lugar, la amplitud con que se configura el apartado 2 del Art. 18 permite afirmar que todo tipo de intereses de las restantes deudas

---

(1) Tratado de la Contribución de Utilidades. 2ª. Edición. Barcelona, - Bosch 1956, pág. 631.

(2) Quienes, como ALBIFRANA, las consideran ganancias de capital, podrían, quizá, encontrar aquí un apoyo más a su tesis.

y obligaciones está sujeto al impuesto. Al igual que comentábamos al tratar de los dividendos y participaciones, ya se trate de intereses fijos o variables, quedan cubiertos por la fórmula del Texto Refundido. Y consecuentes con la postura mantenido al analizar el ordenamiento mercantil, entendemos que las que podemos denominar primas de conversión de obligaciones en acciones, también están sometidas al impuesto.

En tercer lugar, cuando la prima de amortización no llegue a los tenedores de los títulos o lo haga como precio de venta, porque éstos hayan sido adquiridos en subasta o en Bolsa por los entes emisores (Art. 12, 1, F) se produce una variación del contribuyente normal por este impuesto, que deja de ser el tenedor del título (puesto que a él no se le amortiza sino que se le compra) y pasa a ser el ente emisor que va a tributar no por un ingreso de renta en su patrimonio, sino por una reducción en sus desembolsos ¿hasta qué punto puede considerarse que hay aquí un fruto? - Desde un punto de vista puramente jurídico-privado, se hace muy difícil encontrar en estos supuestos los caracteres que definen a los frutos, pero, desde el ángulo tributario, podría considerarse como renta el incremento neto patrimonial, derivado del menor desembolso en la amortización, pues, en definitiva, suponen auténticos aumentos de capacidad contributiva. Y buena muestra de ello es el supuesto que comentamos, aunque haya de ser considerado excepcional en nuestro ordenamiento tributario.

La solución de nuestro derecho positivo al problema citado, siembra, sin embargo, la duda adicional de por qué el criterio no se aplica en to-

dos aquellos casos en que los frutos toman la forma, por así decirlo, de menores desembolsos y se plantea con toda claridad en el caso de las Cooperativas de consumo, en que cabría pensar que el menor gasto derivado de la pertenencia a la Cooperativa pudiera considerarse merecedor de un trato tributario paralelo al del dividendo de un socio (1):

El problema no es nuevo. VANONI (2) señala como en Italia, a partir de una sentencia del Tribunal de Florencia de 10 de julio de 1885 se proclamó constantemente la tributación de los beneficios de gestión de las cooperativas, aún en el caso de que estas únicamente vendieran a sus socios. Sin embargo, el mismo autor señala cómo la tendencia más generalizada en el Derecho comparado tiende a no considerar renta estos "ahorros" y, como consecuencia, a no gravarlos.

Por nuestra parte, entendemos que las Cooperativas de consumo, por las especiales características que les atribuye su finalidad no permiten someter al mismo régimen tributario las rentas, beneficios o menores desembolsos que en su seno se generan, que en el caso de una empresa mercantil sometida a régimen normal.

- 
- (1) Naturalmente, no debe confundirse este supuesto con el recogido en el Art. 7º, nº 12 del Texto Refundido del Impuesto sobre Rentas del Capital, que se refiere a intereses efectivamente percibidos o satisfechos por las Cooperativas que gozan de la calificación legal de exentas.
- (2) Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. Madrid, I.E.F. 1973. Trad. de Juan Martín Queralt, pág. 327 y siguientes.



e') La presunción del Art. 19 del Texto Refundido.

Para terminar este apartado hemos de citar la norma contenida en el artículo 19 del Texto Refundido, según la cual, a efectos de este Impuesto, se estimará que los préstamos devengan, como mínimo, el interés legal del dinero, aunque exista pacto expreso de no devengo de interés o el estipulado sea inferior a aquél, Esta norma no será de aplicación:

- a) Cuando resultare prohibido el interés en virtud de las disposiciones de una Ley a ésta lo establezca a un tipo inferior al legal.
- b) A los préstamos concedidos por las sociedades matrices extranjeras a sus filiales españolas, dedicadas a la realización de prospecciones petrolíferas, con destino a incrementar sus inmovilizaciones, siempre que se cumplan las condiciones reglamentarias.

El problema básico que plantea el precepto es el de determinar si - por la vía de esta presunción lo que se está haciendo, realmente, no es sino configurar un hecho imponible nuevo en este impuesto. Efectivamente, el Art. 3 del Texto Refundido considera que constituye el hecho imponible la obtención de rentas del capital invertido bajo cualquier forma de acto o negocio jurídico a los que hace expresa referencia. Es claro que en el caso de un préstamo pactado sin interés, el prestamista no obtiene renta alguna por lo que para él no podría producirse el hecho imponible. Por nuestra parte, consideramos que el Art. 19 configura realmente un nuevo hecho imponible para los casos que quedan sometidos a su imperio, en virtud del cual el im-

puesto nace por el nuevo hecho de contratar un préstamo, por lo que no es posible, en estos casos, hablar de la existencia de un auténtico impuesto sobre la renta, en el sentido que modernamente se atribuye a este tributo.

Es evidente que la presunción del Art. 19 ha de contemplarse desde la perspectiva de los medios de lucha contra el fraude, pero no es menos claro que este supuesto configura un tributo extraño a la naturaleza interna propia del impuesto sobre las rentas del capital.

f') Rentas vitalicias y temporales

Frente al tenor literal Art. 355 del Código civil, RAMOS GASCON (1) considera que "un supuesto de imposición que presenta rasgos muy peculiares es el relativo a las rentas vitalicias y a las demás temporales que - tengan por causa la imposición de capitales, ya que en puridad no se trata de verdaderos frutos o productos de un capital, sino de transformación de un capital en una renta, en el sentido actuarial de la palabra".

Por su parte FUENTES QUINPANA y ALBINANA (2) consideran que el contrato de renta vitalicia es una modalidad del seguro para caso de vida, - de donde se deduce que para que la renta vitalicia pudiera ser considera-

---

(1) "El Impuesto sobre las Rentas del Capital", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n.º. 41, 1961, pág. 431.

(2) Sistema fiscal español y comparado. Imp. García Blanco. Madrid, 1968, pág. 152.

da como producto del capital, sería preciso que el asegurado viviera más tiempo del calculado, pues en este caso percibiría mayor suma que la estimada del capital constitutivo de la renta vitalicia, y este exceso, precisamente, sería el único "producto" de dicho capital para el rentista (contribuyente). También podría admitirse - continúan los autores citados - - que en toda renta vitalicia existe una porción atribuible al producto del capital transmitido por el rentista, en cuanto la renta vitalicia es contraprestación (aleatoria, pero contraprestación al fin) de dos transmisiones: el dominio directo y el útil (fuente de productos) del capital transferido.

Por último, FERNANDEZ JUNQUERA (1) ha puesto de manifiesto la falta de concordancia con el régimen tributario del seguro de vida de capital - diferido. Mientras en este tipo de seguro el capital cobrado se excluye - expresamente del concepto de renta para el contribuyente, en el caso del seguro de renta (vitalicia o temporal) el 80% de dicha renta queda gravada en el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

En lo que a nosotros respecta hemos de reconocer que, sin perjuicio de valorar las atinadas observaciones de los autores citados, creemos que hay elementos suficientes para reconocer la procedencia de someter al Impuesto sobre las Rentas del Capital las pensiones derivadas de un contrato de renta vitalicia (o temporal).

---

(1) La tributación del Seguro Privado. Madrid I.E.F. 1975, pág. 186-189.

En efecto, aunque, como en otras situaciones jurídicas, sea difícil perfilar donde acaba el capital para que empiece la renta, lo que es evidente es que el Código civil configura las pensiones o réditos como frutos civiles. Y ello no solo porque el artículo 355, párrafo 3º, establezca - que "son frutos civiles... el importe de las rentas vitalicias u otras - análogas", sino también porque, como ha señalado BELTRAN de HEREDIA (1), le es aplicable lo dispuesto en los artículos 451, en lo que se refiere a la adquisición de los frutos y en el Art. 474, sobre percepción día a día, aparte la disposición expresa del Art. 1806, según el cual la renta correspondiente al año en que muere el que la disfruta se pagará en proporción a los días que hubiese vivido.

A nuestro entender, desde el punto de vista jurídico, carece de sentido hablar de devolución de capital, porque precisamente la esencia de este contrato radica en que el rentista renuncia al capital percibiendo a cambio la pensión. El hecho evidente es, pues, que el ordenamiento privado configura a la pensión como una renta.

Otra cosa es que el legislador tributario haya observado las cosas desde una perspectiva distinta, como lo prueba el dato de que no grava la renta sino solo su 80 por 100. Debemos reconocer que se nos escapan las razones en virtud de las cuales se haya optado por esta cifra. Si lo que se pretendía era no gravar la parte que, en el sentir de la doctrina rege

---

(1) La Renta Vitalicia. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1963 págs. 41 y 42.

ñada, corresponde a devolución de capital, es obvio que la fijación no puede hacerse con carácter general, porque habrá de depender en cada caso de la duración de la vida de la persona o personas que intervienen como elemento aleatorio del contrato. Si lo que se trataba es de aligerar la carga tributaria de estas rentas, hubiera parecido más simple operar con el tipo de gravamen.

En cualquier caso, creemos que la postura de nuestro ordenamiento tributario ante este hecho imponible es francamente oscura y sirve para poner de manifiesto que el sistema de impuestos sobre la renta debe ser completado por un impuesto sobre el patrimonio que permite tener adecuadamente en cuenta estas situaciones especiales.

En efecto, si A entrega a B 100.000 pts. a cambio de que B le pague una pensión anual de 2.000 pts., y existe impuesto patrimonial, a A se gravarían las 2.000 pts., por impuesto sobre la renta y a B, las 100.000 por impuesto sobre el patrimonio. En cambio, la no existencia del segundo de los tributos de origen a la problemática ya analizada, con la consiguiente complicación en la técnica tributaria.

#### d) Rendimientos de la propiedad intelectual

Como hemos señalado al ocuparnos del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, los rendimientos de la propiedad intelectual tributan por este impuesto cuando se obtengan por los autores de las obras vendiéndolas de manera exclusiva sin establecimiento abierto al público, cuando se

trate de libros u obras musicales, o mediante la venta, reproducción y exposición de obras de arte y escultura; en cambio, cuando el dominio de las obras pertenezca a personas distintas de los autores o traductores, los rendimientos de la propiedad intelectual tributan por el impuesto sobre las rentas del capital.

Este esquema legal ha de ser interpretado en el sentido de que la titularidad o no del dominio de las obras determina la sujeción a uno u otro impuesto (trabajo personal o rentas del capital), pero el hecho imponible es simplemente la obtención de rendimientos derivados de la propia intelectual, y entendemos que incluso indirectamente. De otra manera no cabría la sujeción a gravamen en el supuesto de que el autor retuviese el dominio, cediendo el usufructo a otra persona (1).

En materia de rendimientos de la propiedad intelectual cabe destacar:

- 1.- Que el Texto Refundido distingue la propiedad intelectual y las películas cinematográficas, aunque estas últimas son también una manifestación de propiedad intelectual (Art. 20, apartado 4).
- 2.- Que hay notas que, de alguna manera, subjetivizan en cierta medida la imposición de los rendimientos de la propiedad intelectual,

\*\*\*

(1) En materia de usufructo sobre propiedad intelectual o industrial, véase BORRELL, "Algunas consideraciones...", cit. pág. 1067 y siguientes, y VENEZIAN, C. "Usufructo, uso y habitación" Tomo II. Madrid. Librería General de Victoriano Suárez, 1928, pág. 402 y siguientes.

y así, según el Art. 25, cuando el dominio de la obra pertenezca a la viuda o hijos menores del autor, la base liquidable se obtiene reduciendo en su 50 por 100 la imponible; tratamiento que, al igual que la escisión del régimen tributario de estas rentas, sólo puede justificarse porque se entienda que se trata de frutos muy directamente vinculados al esfuerzo o genio personal del individuo que los produjo.

e) Rendimientos de la propiedad industrial

El Texto Refundido se refiere a estos rendimientos en el Art. 20, - apartado 2 y 3, distinguiendo los contratos de asistencia técnica y las - restantes manifestaciones de la propiedad industrial.

En cuanto a lo que sea la asistencia técnica, la ley 83/1961, de 23 de diciembre, la intentó definir al disponer que se considerará como asistencia técnica industrial la cesión a entidades industriales de la utilización de patentes y procedimientos de fabricación, transformación y conservación de productos, así como la prestación de elementos o servicios que una empresa haga a otra por exigencias técnicas del proceso productivo de la empresa receptora de tales prestaciones (Art. 19).

La laxitud del concepto, al englosar la posible prestación de servicios, ha hecho necesario distinguir lo que es trabajo personal de la parte de rendimientos correspondiente a la utilización de auténticas manifestaciones de propiedad industrial, y por ello se dispone que si el contrato com-

prendiese la prestación de servicios personales a cargo de la persona o entidad que la lleve a cabo, se deducirá de la cantidad percibida el importe de los citados servicios, siempre que hayan sido gravados en España por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

f) Arrendamientos de minas, negocios, bienes o cosas.

Al gravar el Impuesto sobre las Rentas del Capital los productos - del arrendamiento de minas, así como las cantidades percibidas por el - arriendo, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra, mientras no se formalice la venta, de negocios, bienes o cosas, se plantea como primer problema deslindar las fronteras con las Contribuciones Territoriales.

A tal efecto, ya la Orden ministerial de 14 de Julio de 1949 dispuso que en los casos de contrato de arrendamiento en los que mediante un precio global se comprenda conjuntamente el de bienes sujetos a la Contribución Territorial y el de muebles, maquinaria, instalaciones o elementos análogos, se estimará como precio de arrendamiento de estos últimos, a efectos del epígrafe adicional de la tarifa segunda de Utilidades, creado por el artículo 9º de la Ley de 31 de Diciembre de 1946 (1), la diferencia que existiere entre la renta total percibida y la que figure en los documentos fiscales de la repetida Contribución Territorial.

---

(1) Antecedentes de los gravámenes a que nos venimos refiriendo.



Por su parte el vigente Texto Refundido comprende esta norma, al disponer en su Art. 5º que no estarán sujetos al Impuesto los Rendimientos - que por su naturaleza u origen hayan de gravarse por cualquiera de los restantes impuestos a cuenta de los Generales sobre la Renta, siempre que se acredite su gravamen efectivo en alguno de ellos.

Es, pues, precisamente, en los supuestos que analizamos donde se manifiesta con mayor claridad el carácter expansivo del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

a) Las primas de emisión no exigidas

El artículo 21 del Texto Refundido sujeta las primas no exigidas en las emisiones de nuevas acciones (1).

- (1) 1.- Cuando las sociedades que emitan o pongan en circulación acciones, con derecho preferente o exclusivo para la suscripción o adjudicación a favor de los anteriores accionistas o de otras personas o entidades, estén obligadas por precepto legal a exigir el desembolso de la parte proporcional de reservas imputables a las nuevas acciones y las sociedades emisoras incumplieran tal obligación, se gravará el importe de la prima o desembolso suplementario que debiera haberse exigido.
- 2.- A efectos de la fijación de la cifra de reservas, cuando las acciones anteriormente circulantes se cotizasen en el mercado a tipo superior al nominal, se estimará la existencia de aquéllas en cantidad no inferior al 75 por 100 de la diferencia entre el valor nominal de las antiguas acciones y el que tengan en el mercado, según la cotización media del último trimestre.
- 3.- la base imponible será el resultado de imputar las reservas a las nuevas acciones en la proporción que corresponda al número total de acciones en circulación después de efectuada la operación financiera.

Y según dispone la disposición transitoria 3ª del propio Texto Re-fundido, declarada en suspenso por Decreto-Ley de 24 de octubre de 1958 - la obligación de efectuar aportación suplementaria por reservas al poner en circulación nuevas acciones, se halla igualmente suspendida la aplicación del gravamen sobre primas no exigidas.

Cualesquiera que sean las razones que hicieran aconsejable dejar en suspenso la obligación de efectuar aportaciones suplementarias por reservas, lo que parece claro es que una suspensión de cerca de veinte años, - es difícil de justificar. La suspensión de una norma sólo puede basarse en razones de coyuntura, lo que equivale a decir por un período temporal breve, pues, en otro caso, como el presente, parece aconsejable derogar aquella disposición, o restablecer su vigencia.

Por otra parte, el sentido punitivo del precepto (se impone un tributo porque se ha dejado de cumplir una obligación) nos lleva al difícil tema del control estatal sobre las operaciones financieras de las sociedades privadas. Entendemos que el impuesto-sanción, por más que se haya empleado no constituye un medio apropiado para tal control, porque desvirtúa la naturaleza del tributo.

#### h) Conclusiones

A la vista de lo expuesto podemos adelantar algunas conclusiones:

1ª. La primera, común a la generalidad de la doctrina, es la hetero-

geneidad de las rentas gravadas por el Impuesto que comentamos, bien entendido que no es éste un juicio de valor, sino la constatación de un hecho. Posiblemente, en todo sistema tributario las cosas han de ser así, porque en algún lugar (léase impuesto) han de cobijarse aquellas manifestaciones de capacidad contributiva que no tengan mejor acoplamiento.

- 2ª. Aparecen, como en los anteriores, también en este impuesto, las presunciones de renta. En el caso de los dividendos y participaciones su justificación (o mejor, explicación) se encuentra en la aplicación de métodos indiciarios para determinar los beneficios empresariales. Es de esperar que, si llegan a superarse tales métodos, estas presunciones sean ampliamente recortadas.
- 3ª. Como hemos visto, la generalidad de la doctrina mercantil atribuye a las rentas del capital, y en concreto, a los dividendos, el carácter de frutos civiles, con la señalada excepción del profesor RUBIO. Ahora bien, en el ámbito tributario parecen existir razones que acercan más su naturaleza jurídica a la de los frutos industriales.
- 4ª. Los derechos de suscripción carecen de tratamiento en este impuesto quizá por influencia de la doctrina mercantil que los considera capital y no fruto. Sin embargo, en el ámbito tributario producen una laguna que podría ser cubierta mediante la implantación de un impuesto sobre el patrimonio, si es que no se desea configurarlos como renta.

## 5.- Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales

### a) Introducción

El análisis de las rentas gravadas por el Impuesto Industrial, como abreviadamente se conoce al que recae sobre las actividades y beneficios comerciales e industriales, exige, al igual que hemos visto para otros tributos de los que componen nuestra imposición directa, distinguir los dos gravámenes que aloja en su seno: la cuota fija o de licencia fiscal y la cuota por beneficios. La primera sobre las "actividades" comerciales e industriales; la segunda, sobre los beneficios de la misma índole.

### b) La cuota fija o de licencia fiscal

En el supuesto de la cuota fija o de licencia fiscal, el hecho imponible se origina por el mero ejercicio de cualquier actividad extractiva, fabril, artesana, de la construcción, comercial y de servicios, por cuenta propia o en comisión, no exceptuada expresamente y hállese o no clasificada en las tarifas del impuesto (1).

Volvemos a encontrar aquí problemas idénticos a los señalados por la cuota de licencia fiscal de los profesionales en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. También, como entonces, podría discutirse la naturaleza de este tributo (impuesto o tasa) y, naturalmente, -

---

(1) Artículo 4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Decreto 3.313/1966, de 29 de diciembre.

los resultados serían los mismos, por lo que no insistiremos en ello.

Es, igualmente, un impuesto sobre rentas presuntas, que se tienen en cuenta en el momento prelegislativo, a efectos de fijar las cuotas de las tarifas, pues estas no deberá exceder en ningún caso del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada (1), y en cuanto - tal no podremos decir que, en todo caso, se graven frutos porque muy bien pueden no haberse producido. En la generalidad de los casos los frutos - que se ven afectados por el impuesto serán frutos de naturaleza industrial como productos de una empresa, ya que la cesión de la explotación económica mediante negocio jurídico, estará gravada en el impuesto sobre las rentas del capital (2).

#### c) La cuota de beneficios

Mayor interés reviste en nuestro estudio la cuota de beneficios, - por cuanto grava las realmente obtenidos en el ejercicio de actividades sujetas a la cuota de licencia (3).

---

(1) Artículo 13, párrafo 3, del Texto Refundido, modificado por el Art. 17 del Decreto-ley 12/1973.

(2) Artículo 3º, C, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

(3) El Art. 22, párrafo 1, del Texto Refundido, establece: "Se origina el hecho imponible en esta forma del Impuesto mediante el ejercicio, por personas físicas, de cualquier actividad sujeta a gravamen en la Cuota de licencia y cuya finalidad consiste en la obtención de beneficios".

A nuestros efectos han de destacarse dos notas: la primera, que sólo se gravan beneficios de actividades comerciales o industriales ejercidas por persona física; la segunda, que es uno de los pocos tributos de nuestro sistema de imposición directa en que la renta no se presume, aunque esta afirmación se dulcifica en cierta medida por la utilización del método de evaluación global para la determinación de la base imponible.

1.- Respecto al primero de los puntos señalados han de hacerse algunas observaciones. Quizá la más importante, por el carácter que imprime al impuesto es la de que cada actividad comercial o industrial se contemple con independencia de las otras que, en su caso, realice el sujeto pasivo. Por ello, el Art. 23 define el ejercicio de la actividad en base a que las operaciones que la integren cierren un ciclo mercantil determinando resultados económicos y, el Art. 28, por su parte, considera que constituirá la base imponible del impuesto los rendimientos ciertos o estimados de cada actividad sujeta a tributación y obtenidos en el período de la imposición. Por último, el Art. 31 establece, rotundamente, que para determinar la base imponible no se computarán, en ningún caso, los ingresos provenientes de plusvalías o inversiones de tipo patrimonial y resultados de operaciones o actos que no tengan tributariamente la consideración de actividades o hechos gravados por la cuota de licencia.

Las cosas, sin embargo, no son tan claras en la realidad, pues en dos supuestos puede el impuesto gravar rendimientos que no son exclusivamente derivados de actividades comerciales o industriales.

a) Al primero se refiere el Art. 60 del propio Texto Refundido. Según este precepto, el producto de la enajenación de los elementos que hayan constituido aplicación de la previsión para inversiones se integrará en la base imponible del ejercicio en que la enajenación haya tenido lugar, salvo que dicho producto se materialice y reinvierta en la forma y condiciones señaladas en la Ley. He aquí, pues, un supuesto en que no se gravan beneficios procedente directamente de la actividad empresarial específica. Lo correcto hubiera sido, respetando la estructura interna del impuesto, gravar la parte del producto de la enajenación que, en su día, quedó exenta por tratarse de beneficios afectos al Fondo de Previsión para Inversiones, pero nunca el producto total de la enajenación, pues en cuanto su importe sea superior al valor en contabilidad de los bienes manejados, su diferencia constituirá una plusvalía patrimonial (o de activo fijo), que habría de sujetarse al régimen de plusvalías que se establece en el Impuesto General sobre la Renta.

La incorrección técnica del Texto Refundido se pone más de relieve si pensamos que este tipo de plusvalías pueden aparecer también cuando se enajenen bienes afectos a la Reserva para inversiones de exportación. Nada dice el reiterado Texto Refundido para este supuesto, pero hay que entender aplicable la misma norma comentada para el Fondo de Previsión para Inversiones porque la Orden de 25 de junio de 1965, complementada por la de 17 de diciembre de 1965, dispone, en su número 8º, que el tratamiento fiscal del producto de la enajenación de los elementos en que se hubiese invertido la reserva para inversiones de exportación se regulará conforme

a la Orden de 17 de diciembre de 1964, relativa al Fondo de Previsión para Inversiones.

b) En segundo lugar, hay un trato discriminatorio cuando el empresario utiliza inmuebles de su propiedad respecto del que ejerza sus actividades en locales arrendados.

En este segundo caso es claro que habrá de considerarse gasto deducible el canon arrendaticio; pero con ello se discrimina en contra del empresario que utiliza sus propios inmuebles, pues, en puridad, sólo podrá, a lo más, computar como gasto las amortizaciones de estos (Art. 32, 1). Y ello porque aún en el régimen de estimación directa no podrá incluir entre los ingresos totales de la actividad la porción imputable al edificio propio que, como es sabido, no es imponible por la Cuota de Beneficios.

Quizá la solución más aceptable sería la de convertir la Contribución Urbana en pago a cuenta del Impuesto Industrial, computando en este último la renta derivada de los inmuebles y deduciendo la Cuota de la Contribución de la del Impuesto Industrial (1).

---

(1) ALBIÑANA, por su parte, opina que la solución quizá sería exceptuar -- estos inmuebles de la Contribución Urbana, como se ha hecho con los saltos de agua cuando se encuentran comprendidos en las tarifas de licencia fiscal y con las construcciones de cualquier naturaleza que sean indispensables para el desarrollo de alguna explotación rústica y pecuaria (Art. 8º del Texto Refundido de la Contribución Urbana). -- "Introducción al sistema impositivo español" Guadiana de Publicaciones, 2ª edición. Madrid, 1970, pág. 30.



2.- El segundo problema señalado es el de la aplicación del régimen de evaluación global para la determinación de la base en este impuesto. Es claro que en cuanto tal régimen trata de "estimar" los rendimientos de la actividad e imputarlos a cada contribuyente, existe, al menos, una posible - incluso aceptada - disparidad entre los rendimientos reales y los fiscales. Bien entendido que en este supuesto no se trata, como en otros ya analizados, de que se presuma la obtención de rentas en la propia configuración del hecho imponible del impuesto, por razón de rendimientos potenciales, sino que la presunción opera por la vía de la cuantificación de la base imponible.

Pasando ahora a analizar con una perspectiva más amplia los frutos sujetos al impuesto, lo primero que aparece ante nuestra atención es la forma de determinar el beneficio empresarial. Tres notas la caracterizan:

1.- En primer lugar, aunque el principio general del Código civil se respeta en el sentido de que se gravan frutos netos, es decir, considerando los gastos necesarios para su obtención, el legislador fiscal - como no podría ser menos - es mucho más cuidadoso a la hora de determinar - los ingresos y gastos computables para la determinación de dicho beneficio. De aquí, que inmediatamente después de la enunciación del principio general recogido en el Art. 29 del Texto Refundido (1), los Artículos 30 a

---

(1) Para la determinación de los rendimientos a que se refiere el Art. anterior se deducirán de los ingresos brutos de la actividad obtenidos durante el periodo de la imposición el importe de los gastos necesarios

34 contengan una prolija serie de normas especiales que ayudan a desarrollar el citado principio general.

2.- De entre las normas citadas nos interesa comentar la contenida en el Art. 30: "se comprenderán entre los ingresos las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas que tengan carácter de garantía de interés o de otro modo contribuyan a los rendimientos de las actividades gravadas por el Impuesto".

A la vista de este precepto se plantea la duda de si el legislador ha sido coherente, dado su interés en gravar exclusivamente los rendimientos derivados de cada actividad industrial o comercial, como prueba con rotundidad el Art. 27: "cuando una persona física aparezca como titular en un ejercicio económico por más de una actividad comercial o industrial sujeta a la Cuota de Beneficios, devengaría tantas cuotas como actividades ejerza".

¿Se respeta el principio de gravamen de actividades cuando se incluyen como rendimiento las subvenciones?

A nuestro entender, la respuesta no puede ser unívoca. No todas las subvenciones podrán incluirse como rendimiento, sino solo aquellas que por su naturaleza de garantía de interés o contribución a los rendi-

---

para la obtención de aquellos, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos.

mientos de las actividades gravadas, puedan considerarse un complemento de los rendimientos o beneficios propiamente dichos de la actividad (1).

La tercera nota hace referencia al sujeto pasivo del impuesto. Según el Art. 26 tendrán la condición de sujeto pasivo las personas físicas, así españolas como extranjeras, sujetas a la Cuota de Licencia por razón de las actividades que ejerzan y no estén exceptuadas. Como podemos apreciar, el Texto Refundido prescinde del título jurídico que faculta para el ejercicio de la actividad y atiende únicamente a que éste se produzca. El Derecho Tributario se olvida aquí de las formas jurídicas y se interesa solamente por el dato fáctico: ejercicio de la actividad, con la única condición de que se trate de una persona física.

#### d) Conclusiones

1.- En su forma de Cuota fija, el Impuesto Industrial grava, o puede gravar, frutos no aparentes, por virtud del juego de la presunción de beneficios.

2.- En su forma de Cuota de beneficios, en principio, puede afirmarse que grava frutos industriales ya producidos, aunque, tal afirmación pue

(1) Dentro de este género de subvenciones, pueden encontrarse múltiples especies. Ver: Julio Nieves: "Estudio sistemático y consideración jurídica de la Subvención", en Revista de Administración Pública, nº. 42, 1963, págs. 17-120.

de verse en parte desvirtuada por el juego del sistema de evaluación global empleado para la determinación de la base imponible, así como por la intervención, en su caso, de los Jurados Tributarios.

3.- La lógica interna del impuesto, en materia de rendimientos gravados, no es, pese a las reiteradas manifestaciones del Texto Refundido, absolutamente coherente, porque afecta (o puede afectar), aunque sea indirectamente, rendimientos de bienes urbanos y plusvalías. No se nos oculta que el legislador algo ha entrevisto en esta materia, porque el Art. 55 excluye de los beneficios del Fondo de Previsión las inversiones realizadas en edificios, instalaciones y mobiliario de carácter comercial o puramente administrativo, pero el problema sigue en pie para los edificios de carácter industrial. Postura que si resulta lógica por una parte, es criticable, por otra, pues no se adivinan las razones en virtud de las cuales puede considerarse que un edificio industrial sea elemento fundamental en el ejercicio de la actividad empresarial y no lo sea el edificio comercial, máxime en un Tributo que se titula sobre actividades y beneficios comerciales e industriales. Unicamente parece que puedan alegarse -- criterios -- puramente económicos -- de selectividad en favor de ciertas inversiones.

4.- En pro de la afirmación de que en este impuesto se gravan frutos industriales cabe encontrar apoyo en la interpretación de los artículos 357 del Código civil y 23, párrafos 1 y 2 del Texto Refundido.

El Art. 357 dice que no se reputan frutos naturales, o industriales,

sino los que están manifiestos o nacidos.

Por su parte, el Art. 23 dispone:

1.- Al efecto de delimitar el hecho imponible en esta forma del Impuesto, se entenderá que ejerce una determinada actividad sujeta a la misma cuando las operaciones que la integren cierren un ciclo mercantil - determinando resultados económicos.

2.- No se estimará que media dicha circunstancia cuando se trate de operaciones aisladas (extracción, fabricación, compra, transporte, entrada o salida de géneros o efectos) en territorio nacional y, en general, cuando aquellas no determinen por sí solas pérdidas o beneficios.

No parece aventurado afirmar que existe la misma idea latente en ambos preceptos, o mejor, que el Texto del impuesto considere que los beneficios a gravar son frutos industriales y por lo tanto las operaciones - que integran la actividad han de cerrar un ciclo mercantil "determinando resultados económicos", o dicho de otra forma, frutos industriales.

La tesis mantenida se refuerza porque, como es bien sabido, los - frutos industriales se entienden percibidos, no por días, sino cuando se alcan o separan (Art. 451 del Código civil) y esta misma idea aparece en el Art. 68 del Texto Refundido (1).

---

(1) 1.- La Cuota de beneficios se devengará el último día del período impositivo.

### B'.-- La imposición personal

Finalizado el repaso a los impuestos reales nos ocupamos de los dos impuestos generales sobre la renta, de las personas físicas y jurídicas, que cierran, en nuestro sistema tributario, la imposición directa sobre la renta.

Entre ambos existen, junto a evidentes analogías, importantes diferencias, que no solo derivan de los sujetos pasivos gravados por cada uno de ellos. En efecto, así como en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (en adelante, Impuesto sobre la Renta), los impuestos reales juegan en todo caso como impuesto a cuenta (a salvo la no devolución de cuotas por los excesos ingresadas), en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas (en adelante, Impuesto de Sociedades) hay importantes limitaciones. Así:

1.- En lo que respecta a la contribución Territorial Rústica, cuando el sujeto de la obligación tributaria sea una sociedad o entidad jurídica sometida al Impuesto de Sociedades limitará su tributación en la Contribución Rústica a la Cuota fija, cualquiera que fuese la cuantía de su

2.- No obstante, cuando este no coincida con el año natural, la exigibilidad de la Cuota no se producirá hasta el día 31 de diciembre inmediatamente posterior a la fecha de cierre del ejercicio económico.

3.- La circunstancia de que el período impositivo sea inferior a doce meses, ya por haber comenzado después de su fecha normal o por haber terminado con anterioridad, no alteraría las fechas de devengo de las Cuotas.

base imponible, sin perjuicio de que le sean determinados en el régimen de Cuota proporcional los rendimientos en sus explotaciones, aunque estas estuvieren exentas o no sujetas a esta Cuota, a los efectos previstos en la legislación reguladora del citado Impuesto de Sociedades (Art 39 del Texto Refundido de la Contribución Rústica).

2.- No están sujetos al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal los rendimientos de los servicios o actividades, excepto - las de carácter profesional, cuando sean percibidos por sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades (Art. 5º, apartado 9, del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal).

3.- Quedan exentos del Impuesto sobre las rentas del capital los rendimientos obtenidos por empresas gravadas en el Impuesto de Sociedades que figuren como ingresos de la explotación en sus cuentas de resultados y procedan: a) de la propiedad intelectual; b) de la utilización de producciones cinematográficas; c) del arrendamiento de minas y d) del arriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra, mientras no se formalice la venta, de negocios o cosas (Art. 8º, párrafo 1, del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital).

4.- En lo que se refiere al Impuesto Industrial, Cuota por beneficios, en cuanto es requisito constitutivo de su hecho imponible que las actividades se ejerzan por personas físicas, es obvio que no están sujetas las entidades jurídicas (Art. 26 del Texto Refundido).

De tal modo, sólo son impuestos a cuentas del general sobre sociedades: la Cuota fija de la Contribución Territorial Rústica, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, en su forma de Cuota fija, la licencia fiscal del Impuestos Industrial y determinados conceptos del Impuesto sobre las Rentas del Capital (veanse los Arts. 57 y 59 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades).

¿Cuáles pueden ser las razones que expliquen la diferente articulación impuesto a cuenta - impuesto general según la naturaleza del sujeto pasivo de éste último?

El tema, hasta donde llegan nuestros conocimientos, no ha sido objeto de una atención demasiado particular (1), pero creemos que pueden - apuntarse diversas razones explicativas de esta situación, que se basan más en la técnica tributaria, que en otras de índole jurídica.

En efecto, dejando al margen el hecho de que la personalización de la imposición se originó en nuestro país en el ámbito de las entidades ju

---

(1) Con la excepción de ALBIÑANA, C., que, indirectamente, lo aborda en "Introducción al sistema impositivo español", Guadiana, Madrid, 2ª. edición, 1970, pág. 46 y siguientes. Apunta que la diferencia puede derivarse de que "al fin, las sociedades y demás entidades jurídicas son, a su vez, fuentes de rendimientos para las personas físicas y aun para otras sociedades y demás entidades jurídicas". En "La independencia del Impuesto de Sociedades", prólogo a la obra de J. Soto "Tributación de las Sociedades en España", Guadiana, Madrid, 2ª. edición, 1973, extiende sus ideas, que nosotros analizaremos más adelante.



rídicas antes que en el de las personas físicas, lo que ha supuesto una mayor experiencia en lo que se refiere al Tratamiento Tributario de aquellas, las leyes de reforma de 1957 y 1964 marcaron una pauta muy definida respecto de la dependencia del impuesto sobre la renta de los impuestos a cuenta, que hasta el momento presente no se ha quebrado. Esta dependencia se base en dos puntos: 1) porque la renta gravada esta constituida por los rendimientos sujetos a los impuestos a cuenta más las plusvalías y los procedentes de países extranjeros o territorios con régimen especial (1), con lo que el propio hecho imponible del impuesto - pierde, en cierto sentido, autonomía, 2) porque los ingresos se estiman por el mismo importe que haya prevalecido como base imponible en los impuestos a cuenta (2).

Posteriormente se ha tratado de rectificar esta situación - lo que necesariamente supone un acercamiento a los esquemas técnicos del impuesto sobre sociedades -, pero sin que hasta el momento se haya logrado.

En esta línea (3), el Decreto-ley 15/1967, de 27 de noviembre, es

- 
- (1) Cf. art. 5º del Texto Refundido del Impuesto general sobre la renta de las personas físicas, aprobado por decreto 3358/1967, de 23 de diciembre.
  - (2) Cf. art. 16, párrafo 1 del Texto citado.
  - (3) Vide nuestro trabajo "Una nota sobre la historia del impuesto sobre la renta", en "Civitas. Revista española de derecho financiero", nº. 5, Enero/Marzo 1975, págs. 62 y siguientes.

tableció, en su artículo 14, que, a efectos del Impuesto General sobre la Renta, y para las rentas correspondientes a 1967 y 1968, tendrían el carácter de mínimas las bases imponibles determinadas en los impuestos a cuenta mediante el régimen de estimación objetiva. Sin embargo, amparándose en que no se dictaron las disposiciones necesarias para su ejecución, el precepto no llegó a aplicarse.

En orden cronológico, la siguiente disposición, que no llegó a ver la luz, fué el artículo 4º, 1º, del Proyecto que después se convertiría en la Ley 60/69, de 30 de junio. Según este precepto: "a efectos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán el carácter de mínimas las bases determinadas en los impuestos a Cuenta mediante el régimen de estimación objetiva, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 6º, 3º y 9º".

La solución pretendida por el ejecutivo no fué aceptada por las Cortes. El Informe de la Ponencia de la Comisión de Hacienda (1) señaló que - la estimación directa y la estimación objetiva de bases imponibles deben - ser métodos evaluatorios alternativos, pero no acumulativos en el seno de un mismo impuesto y que las bases imponibles de los impuestos a cuenta, fijadas en estimación objetiva, no deben ser objeto de revisión por estimación directa en el ámbito del Impuesto General sobre la Renta, sino integrarse en la base imponible de este último por la misma cuantía en que fue

-----

(1) Puede verse en Hacienda Pública Española, nº 8/1971, pág. 191.

ron determinadas en el impuesto a cuenta.

Por último, el Decreto-ley 2/1975, de 7 de abril ha vuelto sobre el tema, aunque lo haga indirectamente. En efecto, el artículo 9 señala que la deducción como gasto de los intereses de deudas a que se refiere el artículo 17, 1, d) de la Ley del Impuesto, tendrá como límite el veinticinco por ciento de los ingresos totales declarados. Para que se deduzca mayor cantidad será necesario que el contribuyente, además de probar la realidad de tales intereses, admita a tal efecto que la Administración pueda -- comprobar sus operaciones bancarias y determinar su renta en función del consumo más el ahorro.

Ya hemos tenido ocasión de exponer (1) que este precepto es un autentico cheque en blanco en favor de la Administración Tributaria porque supone un nuevo método de determinación de la base imponible, paralelo a las ya existentes y sin regulación propia, que implica, para el supuesto de referencia, la resurrección del Art. 5º, párrafo 2, del proyecto de modificaciones impositivas que no llegó a incorporarse a la ley 60/1968, de 30 de junio (2). La única diferencia es terminológica pues el proyecto habla de gasto de patrimonio en tanto que el Decreto-ley se refiere a consumo y ahorro.

---

(1) Vide "Una nota.... " cit., pág.

(2) Decía aquel precepto: "La presunción fundada de que los datos contables o registrales no se ajustan a la realidad de los hechos económicos se podrá basar en el gasto y patrimonio del contribuyente".

No parece que pueda pensarse en que el artículo 9 del Decreto-ley 2/1975 vaya a tener mejor fortuna que su antecedente. Es obvio que, si en algún momento se pensó que podría llegar a aplicarse, se hubieran tenido que dictar las disposiciones reglamentarias pertinentes. Y no es menos claro que el ejecutivo no ha actuado con corrección al aprovechar un decreto-ley para sustraerse a mandatos claros de las Cortes españolas.

A la vista de lo anterior parece que el acercamiento entre los dos impuestos generales (en lo que a su estructura técnica se refiere) solo puede conseguirse a través de la desaparición de la imposición a cuenta, verdadero lastre en la personalización y extensión del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Lo que implicaría, además, la coordinación de los dos impuestos generales, sobre sociedades y sobre personas físicas, integrándolos de alguna forma, muy especialmente para evitar la doble imposición de los dividendos (1), problema que, empero, habrá de

---

(1) Sobre la integración de los Impuestos sobre la Renta y Sociedades hay ya algunos trabajos en nuestra literatura. Así: Enrique Martínez Robles y José Antonio Orza Fernández: "La integración de los impuestos sobre la renta y sobre sociedades", en "Problemas Tributarios actuales". Madrid, I.E.F. 1973. Lagares Calvo, M.J.: "Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", H.P.E., nº. 2; Paramio Fernández, J: "La articulación del Impuesto sobre Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas" H.P.E. nº. 2; Luis del Arco Ruete: "Doble imposición económica de dividendos", - H.P.E. nº. 24/25.

ser objeto, con toda seguridad, de atención tanto por parte del legislador como de la doctrina y cuya solución tropieza, en nuestros días, con el grave inconveniente que supone desconocer la traslación efectiva del impuesto sobre sociedades (1), pues en el caso de que el impuesto se incorpore al coste de los productos - total o parcialmente - la discusión de la doble imposición de los dividendos carecería de sentido.

#### 1.- Impuesto sobre Sociedades

##### a) Una alternativa en la consideración del tributo

Las páginas inmediatamente anteriores han tratado de tener la virtualidad de poner de manifiesto el, a nuestro juicio, principal problema que hoy afecta al impuesto sobre sociedades, a saber: el de su consideración tradicional de independencia respecto del impuesto sobre la renta o, por el contrario, la necesidad de integrar ambos tributos de una u otra forma. En favor de la segunda postura entiendo que los argumentos más convincentes han sido expuestos por ALBIÑANA (2). Según este autor "los dos grandes razonamientos a favor de la "integración" del Impuesto de Sociedades en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, no proceden -

---

(1) Ver Arco Ruete, Luis del, Opus cit. pág. 300 y Valle Sánchez, Victorio: "El Impuesto sobre la renta de Sociedades. Análisis de su incidencia". Estudios del Instituto de Desarrollo Económico, Madrid, 1970

(2) Prólogo al libro de J. Soto, cit., en especial págs. 28 y siguientes.

del difícil campo del análisis económico, ni se amparan en una técnica - fiscal más o menos elaborada, sino que están al servicio de la equidad y del Derecho". "Uno, responde a la mayor conveniencia social de nuestros días respecto de la equidad tributaria horizontal o de la capacidad de pago. Y otro, penetra en la sociedad hasta alcanzar el sustrato real y personal (patrimonio y socios) que se esconde tras la personalidad jurídica".

Al mantener esta tesis, la consecuencia básica es que la renta - "personal" de la sociedad no es tal, sino un "beneficio empresarial", lo que justifica plenamente que la estructura técnica del impuesto sobre sociedades y sobre la renta sea diferente, en la medida que el primero, en cuanto gravamen de una determinada fuente de renta para la persona física deja de ser un impuesto final o principal para convertirse en un impuesto o cuenta, con amplias concomitancias (y alguna diferencia) con el impuesto industrial.

La pregunta que surge, a partir de esta posible perspectiva del impuesto, es la que sigue: ¿influye, para el Derecho Tributario y en cuanto al acercamiento o alejamiento del concepto de renta fiscal respecto - del tratamiento privado de los frutos, esta concepción?

b) La renta gravada por el Impuesto sobre Sociedades

Puede considerarse afirmación generalizada que la renta fiscal de las sociedades se distingue, por una parte, de la renta fiscal de las -

personas físicas (1) y, por otra, de la renta no fiscal de la propia sociedad (2). De esta manera, la renta fiscal societaria aparece en primer plano como un concepto autónomo - aunque esto no implique una desvinculación en sentido absoluto de los anteriores - que cuenta con una problemática específica, en cuyo estudio global y permenorizado resulta imposible entrar aquí (3).

- (1) "Cuando se estudia la renta societaria, muchos de los conceptos aplicados o estudiados en el plano de la persona física, han de ser eliminados, como por ejemplo, dentro del consumo, la partida de "goce de actividades de descanso y recreo", y, por el contrario, se han de introducir o considerar otros conceptos que solo se dan en la Empresa - como ente vivo y dinámico, como pueden ser: las marcas o el fondo de comercio, bienes inmateriales cuya valoración entraña una nueva problemática". F. BAZA MARTINEZ. "La renta de las Sociedades en el impuesto español", en H.P.E., nº 24-25/1973, pág. 171.
- (2) En opinión de PALAO, la diferencia entre la renta fiscal y la no fiscal deriva de que la primera ha de determinarse para fijar lo que puede ser repartido, en tanto que la segunda solo es relevante a efectos del pago del impuesto. "Sul concetto giuridico-tributario di reddito". Tesis doctoral, Universidad de Bolonia. (Inédita), págs. 4-5.
- (3) La bibliografía existente es abundante, Aparte las cuestiones generales que pueden encontrarse en los manuales más al uso como el de César ALBINANA "El sistema fiscal en España". Madrid, Guadiana, 1974, en el Capítulo XV, o el de Joaquín Soto "Tributación de las Sociedades en España", 2ª edición. Madrid, Guadiana 1973, Capítulo IV, en lo que se refiere al Derecho español, han de citarse los conocidos trabajos de Georg V. Schanz "Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze", Finanzarchiv, pág. 1, 1896 (Hay traducción española en "Hacienda Pública Española", nº 3/1970, pág. 155). En este mismo número puede encontrarse el importante trabajo de Simons sobre el concepto de renta, contenido en el Capítulo III de su obra "El Impuesto Personal sobre la Renta"; Lanfenburger, H: "Die Einkommensbesteuerung" en "Handbuch der Finanzwissenschaft. Tübingen, 1956. Lion, M.: "Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerverrecht und die Schanz'sche Einkommensstheorie" Festschrift G. von Schanz. 1928: Neumark, F. "Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung" Bern. 1947. A. Francke A.G. Verlag; Giannini, A.D. "Il concetto di reddito mobiliare nel

A nuestros efectos, podemos partir de la afirmación de que el Impuesto sobre sociedades grava el beneficio neto obtenido en el período - de la imposición (1).

Ahora bien, el primer problema que se plantea es el de si, en todo caso, el impuesto para el beneficio total neto de las Entidades jurídicas sujetas. La respuesta ha de ser negativa, por las siguientes razones:

1.- Porque las Entidades Mutuas de Seguros no calculan su impuesto sobre la base del beneficio neto, sino en función de las primas (Art. 52), de tal modo que, para estos contribuyentes el Impuesto sobre Sociedades es más un impuesto sobre las "ventas", o, mejor, "ingresos", que sobre la "renta" (2), aunque ésta sea función de los ingresos de la entidad.

---

diritto tributario italiano". Riv. di. Politica Economica, 1935, pág. 398; Adriani, P.J.D.: "Il concetto di utile imponibile" nel diritto tributario comparato. R.D.F.S.F. 1941, I, pág. 22; Jarach, Dino: "Il reddito imponibile nel diritto americano e svizzero". R.D.F.S.F. 1937 I, pág. 429; Berliri, L.V. Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposto mobiliare. R.I.D.F. 1939, III, pág. 11, Vanoni, E. - "Osservazione sul concetto di reddito in finanza". Opere Giuridiche. Vol. 2ª.- Milano. Giuffrè, 1962, pág. 372. Giussiani, Porcino: "Contributo alla precisazione del concetto giuridico di reddito mobiliare. R.I.D.F. 1941, I, pág. 106; D'Amati, N.: "La definizione legislativa del concetto di reddito imponibile". Rivista Tributaria. 1964, nº 2. pág. 121. La lista podría continuar alargándose indefinidamente.

- (1) Cfme. Artículos 4, y 13 al 19, del Texto Refundido aprobado por Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre.
- (2) En el mismo sentido, Antonio Delgado Gómez: "Ámbito de aplicación personal del Impuesto de Sociedades" en Hacienda Pública Española, Nºs. 24-25, 1973, pág. 122.



2.- En segundo lugar, porque se plantea la duda de si las Corporaciones administrativas y demás entidades de Derecho Público, sujetas al impuesto por razón de sus explotaciones industriales, comerciales o mineras, así como las Comunidades de bienes que exploten algún negocio gravado por la Licencia fiscal del Impuesto Industrial (Art. 9, párrafo 1, apartado D y F), deben computar todos sus ingresos cualquiera que sea la fuente de procedencia o sólo los que derivan de aquella fuente que determina la sujeción al tributo. Al dilema pueden darse dos soluciones.

a) O se entiende que una cosa es la determinación de los sujetos pasivos y otra, completamente distinta, la del hecho y la base imponible, y que, por tanto, una vez declarada la sujeción de una persona al impuesto, habrá de tributar por las normas generales, es decir, por todo su beneficio.

b) O se considera que, en cuanto el sujeto pasivo no es sino un elemento del hecho imponible, delimita a éste por vía indirecta, y entonces - solo habrá de gravarse el beneficio en función del cual también se delimita el sujeto pasivo.

A nuestro entender esta segunda solución es la que ha de acogerse en nuestro ordenamiento. Por reducción al absurdo DELGADO (1), llega a la misma conclusión. A nadie - dice - se le ocurrirá que para determinar la -

---

(1) Art. citado, pág.

base imponible de, por ejemplo, un Ayuntamiento que sea titular de una explotación industrial no propia de su competencia hayan de computarse la totalidad de sus ingresos y gastos presupuestarios. En opinión del citado autor hubiese sido preferible establecer una personificación jurídica a efectos tributarios considerando sujetos pasivos a las explotaciones comerciales, industriales o mineras de que fuesen titulares las Corporaciones administrativas y demás entidades de Derecho Público, delimitando el patrimonio afecto a estas explotaciones y sometiendo a tributación tanto las rentas netas empresariales propiamente dichas, como las plusvalías - que se pusiesen de manifiesto a consecuencia de variaciones experimentadas por dicho patrimonio. En este aspecto - concluye - el apartado V de la disposición primera de la Tarifa II de la antigua Ley de Utilidades era mucho más consecuente que el moderno Texto Refundido.

Dejando al margen las dos excepciones apuntadas, analicemos ahora el cuadro de ingresos que nos brinda el Texto Refundido (1).

1.- Se comprenden, entre ellos, las subvenciones del Estado o de las corporaciones administrativas que tengan carácter de garantía de interés o

---

(1) Sobre ingresos y gastos puede verse F. Baza Martínez "la renta de las sociedades en el impuesto español" Hacienda Pública Española, n.ºs. 24-25, 1973, pág. 167 y siguientes.

de otro modo contribuyan a la renta de la sociedad (Art. 15-1). De donde se deduce que cuando las subvenciones proceden de otros sujetos, es decir, cuando se trate de donaciones, éstas habrán de sujetarse al impuesto. En el mismo sentido se manifiesta ALBIÑANA (1), reconociendo, además, que por su falta de periodicidad los donativos no pueden considerarse renta, sino simples aumentos patrimoniales, a título de liberalidad. De aquí la importante consecuencia de que pueda considerarse renta, a efectos fiscales, lo que para el derecho privado sería la transmisión de un elemento patrimonial.

2.- "Los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, en cuanto se realicen por su enajenación o de otra manera luzcan en cuentas o se destinen a alguno de los fines expresados en el Art. 18, salvo las excepciones de los apartados 1 y 2 del Art. 16.

El incremento de valor computable no deberá ser inferior a la diferencia que exista entre el atribuido en cuantas al elemento enajenado o cedido y el que realmente tenga este en el mercado.

Sin perjuicio de que se compute siempre la plusvalía contabilizada, lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en los casos de fusión de sociedades, en los que, mediante cualquiera de las modalidades admitidas en las leyes se produzca, además del traspaso en bloque del pa-

---

(1) Tributación del Beneficio de la Empresa y sus partícipes, cit., págs. 219.

rimonio o patrimoniales, la agrupación en una sola entidad de los socios o accionistas respectivos, con disolución de alguna o de todas las sociedades preexistentes" (Art. 15,2).

Bien entendido que no se comprenderán entre los ingresos:

Los beneficios que provengan de la enajenación de elementos materiales del activo fijo de las sociedades y demás entidades, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen, y las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguros percibidas por siniestros sufridos en los mencionados elementos, siempre que unos y otros se destinen a la Previsión para Inversiones (Art. 16, 1).

Las plusvalías que obtengan los Bancos Industriales y de negocios al enajenar valores industriales de su cartera, en la cuantía y condiciones legalmente establecidas (Art. 16, 2).

Y se considera, por último, ingreso las plusvalías obtenidas en la negociación de las propias acciones de las sociedades o tipo superior al nominal, cualquiera que fuere su aplicación (Art. 15, 4).

El problema básico que este conjunto de preceptos nos plantea es el de determinar si las plusvalías son o no frutos. Como tuvimos ocasión de comprobar en páginas anteriores, las posturas son encontradas al respecto. Para DIEZ PICAZO, en cuanto que fruto, en sentido jurídico, es el incremento patrimonial que se obtiene en forma habitual habrán de excluirse las

ganancias extraordinarias y anormales que se obtienen ocasionalmente por una sola vez (plusvalías) (1).

Por nuestra parte entendemos que la nota de periodicidad, en la que basa DIEZ PICAZO la exclusión, no es suficiente para negar a las plusvalías el carácter de frutos. Más coherente parece la postura de ALBIÑANA (2) que entiende deben distinguirse, en materia de plusvalías, varias categorías.

Así, resulta básica la distinción entre plusvalías realizadas y no realizadas. En principio no es fruto el que al desprenderse o separarse de la cosa a que estaba ligado destroza su unidad integral o hace disminuir de modo sensible la sustancia, identidad o idoneidad de la misma (3). De donde se postula que sólo son imponibles las plusvalías realizadas.

Esta diferencia de trato entre plusvalías realizadas y no realizadas cuenta el apoyo de la propia Jurisprudencia civil. En efecto, la Sentencia de 6 de marzo de 1965, sienta la siguientes doctrinas.

-----

- (1) Naturaleza jurídica de los minerales cit. pág. 361.
- (2) Tributación de las ganancias del capital en España cit.
- (3) De Casso y Cervera, Diccionario de Derecho Privado. Apéndice. Barcelona, pág. 487, (citado por Albiñana, Opus Cit., pág. 42).

El Código civil no define lo que ha de entenderse por "frutos civiles", limitándose a hacer una enumeración no limitativa, puesto que cita en tercer lugar, el importe de las rentas perpetuas vitalicias "u otras análogas", en cuya amplia referencia, cabe estimar comprendidos a los llamados "títulos valores", pero si por "fruto" ha de entenderse todo beneficio o rendimiento que, con propia sustantividad, se deriva de la utilización o explotación de una "cosa" es obvio que no pueden tener la consideración de "frutos" las diferencias de cotización, que plusvaloran el "título", sin derivar del mismo, por sí solas, un producto o rendimiento con sustantividad propia, ya que las oscilaciones bursátiles por los complejos y a menudo súbitos factores que las determinan escapan, con frecuencia, a toda previsión y no sería justo, referir la plusvaloración a una fecha arbitraria, como es la coincidente con el cese de una administración, tomándola para cuantificación de un beneficio, obtenido, por lo menos, en parte, del azar y que, a virtud del mismo, puede quedar inmediatamente neutralizado y aún traducido en pérdidas, cuyas consecuencias tampoco podrían en justicia, imputarse al administrador.

En el ámbito del Impuesto que tratamos, como señala ROCA SASTRE - (1), en caso de depreciación, la Ley deja de gravar o admite que se deduzca como gasto la cantidad que de los ingresos se destine a compensar o neutralizar tal depreciación, siempre que la misma sea efectiva y esté

---

(1) Tratado de la Contribución de utilidades, cit., pág. 484 y siguientes

debidamente contabilizada (1). En el caso de incremento la Ley grava el importe del mismo por considerarlo como beneficio, siempre que conste en la contabilidad de la Empresa, pero sin preocuparse en este caso de que tal incremento sea efectivo o real, pues se atiene en este punto al hecho de considerarlo así el contribuyente.

El tema nos lleva al importante problema de la "realización" de plusvalías, a través de su reconocimiento contable. Y no podemos por menos de unir nuestra voz a la de los numerosos autores que han criticado la postura de nuestras leyes tributarias al respecto. Las plusvalías contables carecen de entidad propia y no son reveladoras de capacidad contributiva en cuanto dependen al menos en parte sustancial del fenómeno de la depreciación monetaria (2) y buena prueba de ello es que, una y otra vez, se pone de manifiesto la necesidad de dictar normas que faculten para la regularización de los balances, permitiendo el reconocimiento contable de estas plusvalías, sin someterlas al impuesto o, al menos, otorgándoles un trato de favor (3).

- 
- (1) Art. 17, apartado 5 del Texto Refundido: Tendrán la consideración de partidos deducibles de los ingresos: 5. Las reducciones de valor en cuentas de los efectos en cartera o de otros elementos del activo, e cuando la depreciación corresponda al envilecimiento de los valores en el mercado.
- (2) En sentido contrario parece manifestarse ALBIÑANA: Tributación de las ganancias de capital... pág. 58 y siguientes
- (3) Y todo ello, sin que entremos en el tema de las amortizaciones, tan ligado a los aspectos señalados.

Es muy posible que la razón de esta situación pueda encontrarse en la utilización de criterios contables para la determinación del beneficio olvidando el sentido instrumental que la técnica contable debe tener, en todo momento, al ser aplicada al campo tributario y la necesaria prevalencia de los criterios de fondo, económicos y jurídicos (1), sin que esto reste importancia a la valoración de la contabilidad como medio de prueba.

3.- El Art. 15, que venimos comentando, considera ingresos, en su apartado 3, las cantidades por las que se restablezcan en cuantas valores que hubieran sido amortizados.

Autor de tanta agudeza como ALBIÑANA tuvo ocasión de decir respecto de esta norma: "Sinceramente, confesamos con cierta preocupación que no acertamos a entrever la posibilidad de que en el supuesto previsto por la Ley y que acabamos de copiar, pueda darse en modo alguno" (2).

Por su parte, más recientemente BAZA (3) afirma que, en realidad esta partida no supone un ingreso, ni económico ni financiero. Tampoco mide una mayor capacidad de pago de la empresa, ya que el patrimonio real es el mismo antes y después de asiento contable.

(1) Somos conscientes que el tema de las plusvalías requeriría un tratamiento más completo, pero creemos que con lo expuesto resulta suficiente a los efectos aquí perseguidos.

(2) Tributación del beneficio... pág. 203. Bien entendido que la afirmación de ALBIÑANA no puede ser aisladamente considerada, sino en el marco del conjunto de ingresos y gastos a que se refieren nuestras Leyes tributarias.

(3) "La renta de las Sociedades en el Impuesto español" cit. pág. 175.



A nuestro entender, el caso comentado es otra muestra de las perturbaciones a que conduce un manejo inadecuado de los instrumentos contables en el campo de los impuestos. Como afirma ALBIÑANA (1) el restablecimiento de valores amortizados es, pura y simplemente, una rectificación de amortizaciones anteriormente verificadas. Como las asignaciones anuales - habrán sido deducibles, la anulación que tal restablecimiento implica, de biera, en pura teoría, restablecer beneficio fiscal en los períodos respectivos. Sin embargo - concluye ALBIÑANA - la Ley de Utilidades, esencialmente práctica, lo considera totalmente obtenido en el ejercicio en que luce y en él lo grava.

4.- Por último, el artículo 15, en su apartado 5 dispone que cuando los ingresos hubieran sido minorados por los impuestos a cuenta del de sociedades y hubiesen sido contabilizados por la cantidad neta percibida, - las cuotas de los impuestos devengados en razón de tales ingresos se adicionarán al importe de éstos para la determinación de la base imponible.

Esta norma es consecuencia inmediata de la configuración de nuestro sistema de imposición directa (impuestos a cuenta, impuesto general) y entendemos que no precisa mayores comentarios.

Para terminar, el estudio no quedaría completo si no hicieramos referencia a la delimitación de los ingresos por la vía negativa, que recoge

-----

(1) Tributación del beneficio, cit. pág.

el artículo 16 del Texto Refundido. De los supuestos a que se refiere solo habremos de mencionar aquellos que no han sido aludidos anteriormente. Y así no se comprenderán entre los ingresos.

1º.- Las cantidades que se exijan como prima en la emisión de acciones, si se destinaren a nutrir una reserva especial que se denominará "Reserva por prima de emisión de acciones". Ya, al analizar el impuesto sobre las rentas del capital, hemos tenido ocasión de referirnos a este supuesto. La justificación que, usualmente se da a esta norma, se basa en que las - cantidades en que se cifra la prima de emisión de acciones, no son otra cosa sino "aportaciones de capital complementarias" y, por tanto, no cabe su consideración como ingreso.

Este razonamiento, de suyo correcto, no es, sin embargo, suficiente, porque como hemos tenido ocasión de comprobar, el concepto de renta en el Impuesto sobre Sociedades es extraordinariamente amplio, y, además, porque este ingreso tendrá la consideración de computable cuando se disponga de - la reserva para otras atenciones que no sean su incorporación a la cuenta de capital o para compensar el saldo deudor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, salvo en los casos de fusión o disolución.

Entendemos, por ello, y como ya dijimos, que se trata de un supuesto absolutamente excepcional, cuya regulación debería ser objeto de revisión en uno de los dos sentidos siguientes. O se opta por gravar estas "aportaciones complementarias" dando una gran amplitud al concepto de renta imponible, sometiéndolas al régimen normal de los ingresos, considerando que

son auxilios de los socios por cuenta de ejercicio (y no de capital), y como tales "donaciones" serán ingresos imponible, pues la desafectación transforma su naturaleza de "capital" a "ingreso", o se opta por no considerarlos ingreso, en ningún caso, aunque se disponga de la reserva para lo que la sociedad considera conveniente. Se llega, de otra manera, a una figura híbrida como la actualmente recogida en nuestro Texto Refundido.

2º.- Trantándose de sociedades y asociaciones que no tengan carácter mercantil, los ingresos que procedan de cuotas o repartos a cargo de los socios, no se comprenderán entre los ingresos (Art. 16, párrafo 4).

BAZA (1) considera acertada esta norma, en cuanto, como el caso de la prima de emisión de acciones, es una mayor aportación de los socios, Incluso entiende que, en cuanto tal, no debería limitarse a las Sociedades o Asociaciones que no tengan carácter mercantil.

ALBIÑANA (2), mucho más rotundo considera que, en cuanto puras aportaciones, no pueden siquiera considerarse ingresos, al menos económicamente, por lo que ni siquiera tendrían que haber sido citados por la Ley.

Veamos ya las conclusiones que cabe obtener de los preceptos comentados.

---

(1) La renta de las sociedades, cit. pág. 177

(2) Tributación del beneficio..., pág. 233.

1.- La primera ha de ser que el Impuesto de Sociedades no grava, en todo caso, la renta. Respecto de las Entidades Mutuas de Seguros, el impuesto se transforma de naturaleza mixta recayendo sobre el ingreso como magnitud que guarda una relación indiciaria con el beneficio.

2.- En segundo lugar, cuando se trata de sujetos pasivos sometidos al gravamen por razón de ciertas actividades, tampoco grava toda la renta, sino sólo la derivada de aquellas actividades que determinaron la sujeción.

3.- Dejando aparte estos casos, que han de considerarse excepcionales, el concepto de renta que se deduce del Texto Refundido, es extraordinariamente amplio, pues engloba junto a todo ingreso que se produzca en el normal ejercicio de las actividades empresariales, los incrementos de valor, no sólo reales sino también nominales, e incluso las donaciones. El beneficio de la sociedad resulta así una auténtica amalgama de rendimientos y productos que se cohesionan por la atribución a un sujeto perceptor, pero cuya naturaleza jurídica difícilmente puede estimarse unitaria u homogénea. A nuestro entender, como regla general, sólo cabe afirmar la siguiente. Una sociedad es, normalmente, un ente dedicado a la obtención de lucro, de modo que esta finalidad tñe el resultado de las operaciones del color de los frutos industriales, en cuanto tal resultado es siempre una combinación de capital y trabajo. Y, por su parte, en la inclusión de las "donaciones" hallamos un atisbo de reconocimiento de modernas concepciones de la renta, más atentas a la capacidad económica que a

las fuentes de obtención (la llamada "renta comprensiva" del Informe Carter).

4.- Es notorio que la actividad empresarial que subyace en la generalidad de las sociedades ha servido, a nuestro derecho positivo, como eficaz colaborador para someter a un mismo régimen tributario el conjunto heterogéneo de rendimientos que forman la renta de la empresa. Y así, se justifica, o al menos se explica, la razón del no juego de los impuestos a cuenta en la serie de casos a que ya nos hemos referido en páginas anteriores. Al filo de esta reflexión parece oportuno llamar la atención de la importancia que esto tiene respecto de las relaciones entre los impuestos sobre las rentas del capital y sobre sociedades, pues sí, en nuestro sistema ambos tributos marcharon por caminos paralelos, a partir de la reforma de 1964, es decir, con la articulación del sistema en impuestos a cuenta y generales, el paralelismo se ha convertido, en muchos supuestos, en auténtica convergencia, con primacía del Impuesto sobre sociedades, quizá por contar con el factor empresa (y todo lo que ello significa a efectos contables y, en general, organizativos).

5.- Junto a lo expresado, no olvidemos la quiebra en la repetida reducción a homogeneidad de los rendimientos, que supone la existencia de la llamada "cuota mínima" en este impuesto. Al disponer el Art. 61 del Texto Refundido que "la cuota a ingresar por este Impuesto no podrá ser inferior a la suma de las cuotas de los impuestos a cuenta que corresponderían a cada uno de los rendimientos obtenidos en cada actividad profesio

nal, industrial o comercial que desarrolle la entidad, o en cada explotación, forestal o ganadera que realice, una vez practicadas las deducciones que se establecen en el Art. 63", el propio legislador destruye la obra creada con tanto esfuerzo, al parcelar la renta societaria, despersonalizando así el impuesto.

## 2.- El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas

### a) Planteamiento

El Art. 4º del Texto Refundido del Impuesto (1) determina que "constituye el hecho imponible la obtención por personas físicas o la atribución a estas de la renta determinada conforme a los preceptos de esta ley, en el período de la imposición". Como muy recientemente ha puesto de manifiesto el Prof. GARCIA AÑOVEROS esta norma es excesivamente escueta por que de su lectura no se deduce con precisión cuál es el hecho imponible (2). El precepto, pues, ha de ser integrado con otras normas del Texto Refundido y alguna más posterior, en las que se desglosan los distintos elementos del hecho imponible. Aquí utilizaremos sólo aquellas que son necesarias a nuestra particular perspectiva.

### b) El concepto de renta

Puede afirmarse, con GARCIA AÑOVEROS (3), que nuestro ordenamiento

---

(1) Aprobado por Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre.

(2) El impuesto general sobre la renta de las personas físicas. Sevilla, 1976, pág. 7.

(3) Opus, cit., pág. 29.

jurídico se ha inclinado por aceptar una teoría mixta en lo que al concepto de renta se refiere: ni la estricta teoría de la fuente ni la del incremento neto patrimonial más el consumo en el período impositivo entendida en el sentido que le ha dado la moderna doctrina americana (MUSCRAVE, Informe Carter). En nuestro sistema se ha impuesto la teoría de la fuente ampliada con la inclusión de las plusvalías - si bien con limitaciones -. Veamos someramente cómo se estructura esta construcción en nuestro derecho.

Los artículos 5º y 6º del Texto Refundido nos ofrecen la delimitación del concepto en base a elementos positivos y negativos. Así el primero de ellos establece que tendrán la consideración de renta: a) todos los conceptos de rendimientos sujetos en los impuestos a cuenta; b) los mismos conceptos de rendimientos procedentes de países extranjeros o de territorios con régimen tributarios especiales, y c) los rendimientos obtenidos en la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios, en los casos previstos en el Art. 16-2 (1).

Por su parte, el Art. 6º determina que no tendrán la consideración de renta: a) el precio de venta de los derechos de suscripción de valores mobiliarios; b) los incrementos de patrimonio no justificados; c) los incrementos de patrimonio provenientes de herencias, legados, donaciones,

---

(1) El tratamiento de estos rendimientos ha sido objeto de reforma por el Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, y Decreto-ley 2/1975, de 7 de abril.

premios de la Lotería Nacional y del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, premios nacionales para estimular el desarrollo de la Literatura y las Bellas Artes y el cobro de capitales por razón de contratos - de seguros o de amortización de cédulas con premio autorizado legalmente.

Como vemos, la renta no se define unitariamente, porque los artículos 5º y 6º, al explicar qué se considera renta y qué no, nos remiten, en primer lugar, a los impuestos a cuenta, parcelando de esta forma un concepto que, por definición, debería resultar unitario.

De esto ya fué consciente el legislador de 1964, cuando en la exposición de motivos de la Ley de Reforma de ese año decía textualmente: "debe advertirse que el planteamiento de la imposición personal sobre la renta - responde a un deseo de prudencia y tiene un carácter eminentemente práctico, con sacrificio, en algunas ocasiones, de lo que sería la máxima pureza conceptual, pues al operar sobre los criterios de estimación de base de los actuales impuestos de producto, no obstante su posible transformación en pagos a cuenta del general y definitivo, la determinación de la renta personal queda condicionada a los criterios de estos gravámenes previos, que no permiten alcanzar, cuando menos en un principio, un concepto plenamente subjetivo de la renta personal".

La renta, abstractamente considerada, resulta ideal para la configuración de los impuestos personales (1). Ya consideremos renta el flujo de

-----

(1) Vide Capítulo 2 de "El Impuesto sobre la Renta", RICHARD GOODE. Obras



bienes y servicios que afluyen a una economía en un espacio dado de tiempo, ya los incrementos de un patrimonio entre dos momentos de tiempo, cualquiera de las dos definiciones, aún reconociendo que no son ni mucho menos perfectas, tienen la virtud de referirse necesariamente a un sujeto, personificado en las palabras economía o patrimonio. Pero si parcelamos, como hace nuestra Ley, el concepto, considerando renta una adición de rendimientos netos (los gravados por los Impuestos a cuenta) de la que habrá que deducir unos gastos comunes para hallar la renta personal neta, lo que se consigue es hacer depender el concepto de renta de lo que dispongan los impuestos reales (1)

---

Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1973.

- (1) Este punto, que había sido insistentemente propugnado por la doctrina, ha tenido por fin acogida en los círculos oficiales. Así, el Proyecto de Ley Reguladora al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, de 30 de abril de 1976 - no publicado cuando se escriben estas líneas - proclama en su exposición de motivos que la primera idea cardinal en que ha de basarse el perfeccionamiento del impuesto "consiste en reconocer que la subordinación estructural y funcional del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a sus Impuestos a cuenta, que, como es sabido, son tributos cedulares o de producto, comporta una extraordinaria rigidez del Impuesto personal que se ha convertido en un superimpuesto de producto con vestigios de personalización". "Es más, la consideración de los impuestos cedulares como exacción mínima, cuando prevalecen sobre el Impuesto General, implica una situación gravemente injusta porque en los estratos más bajos de renta el gravamen es superior a lo que en justicia se debería pagar". "Es, por tanto, imprescindible, si se desea de verdad lograr la implantación de un auténtico Impuesto personal y progresivo sobre la renta, eliminar los defectos apuntados, mediante la integración de los Impuestos a cuenta en el Impuesto General".

Por otra parte, en el concepto de renta, utilizado por nuestro ordenamiento positivo, incide de manera fundamental el tratamiento de las plusvalías. Veamos primero, a grandes trazos, cómo se encuentra estructurado.

En primer lugar, a efectos tributarios, las plusvalías han de ser objeto de una doble clasificación, en base al plazo en que se hayan generado (a corto o a largo) y en base al tipo de bien que se enajena (activos mobiliarios o inmobiliarios).

En segundo lugar, a partir de la entrada en vigor del Art. 16-1 del Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, se produce la anomalía de que se graven en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, las obtenidas no solo por los individuos sino también por Entidades no sujetas al impuesto sobre Sociedades. Como ha puesto de manifiesto el Prof. GARCIA AÑOVEROS (1) la redacción de este precepto "parece que se debió más a la precipitación en la manera de redactar los Decretos leyes que a un designio de ampliar el ámbito personal del Impuesto". Y en prueba de ello se alega el Art. 9º del Decreto 208/1974, de 25 de enero, que al reglamentar el Decreto-ley 12/1973, cambia su sentido, acercándolo a la regulación tradicional del impuesto, pues determina que las plusvalías obtenidas por Entidades enumeradas en el Art. 33 de la Ley General Tributaria, cuando no estén

-----

(1) El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, cit. pág. 38-40.

sujetas al Impuesto sobre Sociedades, se imputarán en la forma prevista en el apartado tercero del artículo catorce del Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, reconvirtiendo en norma relativa a imputación de rendimientos la que hacia referencia a sujetos pasivos. Quede claro que, en cualquier caso, y por la jerarquía normativa de las disposiciones en juego, es un problema pendiente.

En tercer lugar, por lo que se refiere a las plusvalías a corto plazo, se gravan con las siguientes condiciones:

1.- Si se obtienen por enajenación de activos mobiliarios, la adquisición del bien se habrá debido producir con menos de un año de antelación. (Art. 16.1 del Decreto-ley 12/1973) y las pérdidas que eventualmente se produzcan con ocasión de las enajenaciones, se compensarán con los demás ingresos, siempre que el importe total de la enajenación se invierta en la suscripción de valores públicos o privados que se coticen en Bolsa y se determinen por el Ministerio de Hacienda (Art. 11 del Decreto-ley 2/1975, de 7 de abril).

2.- Si se obtienen por enajenación de activos inmobiliarios, la adquisición del bien se habrá debido producir con menos de tres años de antelación y las pérdidas que se produzcan en virtud de las enajenaciones de estos activos dentro de tales plazos podrán ser objeto de compensación con los demás ingresos del contribuyente en el ejercicio (Art. 16.1 del Decreto-ley 12/1973).

En lo que se refiere a las plusvalías a largo plazo, las variaciones esenciales son las siguientes:

1º.- Se gravan al tipo del 15%, y previa reducción del importe de la base en un cinco por ciento por cada año que exceda de los plazos citados a efectos de las plusvalías a corto.

2º.- Las pérdidas a largo plazo solo se compensarán con las plusvalías de igual naturaleza temporal que se hubieren obtenido en el ejercicio en que aquellas tuvieron lugar.

3º.- No se estimarán las plusvalías o pérdidas producidas por enajenación de valores mobiliarios adquiridos con más de cinco años de antelación a la fecha de transmitirse y realizadas a partir de la fecha de entrada en vigor del Decreto-ley 2/1975 (Art. 10).

En cuanto al cálculo de la plusvalía - o de la pérdida, en su caso - el Decreto 208/1974, de 25 de enero, parcialmente modificado por el Decreto-ley 2/1975, lo regula del siguiente modo.

En general, el importe de las plusvalías y pérdidas estará constituido por la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los activos. El valor de adquisición está representado por la suma de: a) el importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado en su momento; b) el coste de las nuevas inversiones o mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, los gastos inherentes a la transmisión, como honorarios pro

fesionales, comisiones, gastos de reconocimiento documental de la propiedad y registro público, así como los impuestos y tasas que graven la - transmisión y las contribuciones especiales por aumento del valor de los bienes, siempre que estos conceptos no hubieran sido computados en su día como gasto en cualquier impuesto o tributo estatal y que hayan corrido a cargo del adquirente (Art. 3, regla 2ª, del Decreto 208/1974).

Cuando se trate de títulos, del coste de adquisición habrá de regtarse el importe de los derechos de suscripción enajenados correspondientes al título que se transmite (Art. 12, Decreto-ley 2/1975).

Por su parte, el valor de enajenación se estimará en el importe - real por el que dicha enajenación se hubiese efectuado, deduciendo de este valor, en su caso, los gastos o impuestos a que hemos hecho antes referencia, en cuanto resulten a cargo del cedente (Art. 3ª, regla 3ª, Decreto 208/1974).

Obviamente, cuando se trate de plusvalías a largo plazo, su importe reducirá en un cinco por ciento anual en función del período que exceda de uno o tres años, según sean activos mobiliarios o inmobiliarios. Existen, además, otras reglas especiales sobre valores mobiliarios, activos empresariales, vehículos automóviles y otros bienes muebles de uso particular del contribuyente en cuyo análisis no parece necesario entrar ahora, así como tampoco en la compleja temática de las reinversiones, - que posibilitan importantes reducciones de gravamen.

Por el contrario, consideramos oportuno atender a otros puntos, el primero de los cuales es el de qué debe entenderse por enajenación, ya que esta figura es la que desencadena todo el proceso de gravamen de la plusvalía: esta aparece, en su caso, cuando se enajenan bienes. Para el Prof. GARCIA AÑOVEROS (1) por enajenación hay que entender, a estos efectos, acto de disposición que lleva anejo un cambio de la titularidad dominical, tanto si se trata del dominio pleno o del directo o útil, no pudiendo considerarse enajenación al acto de disposición que se traduce en la contribución de un derecho real de garantía. La enajenación, además, ha de serlo a título oneroso (Art. 2 del Decreto 208/1974) aunque la adquisición, en nuestro vigente ordenamiento, puede haberlo sido por cualquier título (Art. 16.1, del Decreto-ley 12/1973).

El segundo punto, suscitado por el Prof. GARCIA AÑOVEROS, es el de si la plusvalía implica la existencia de "realización", entendiendo por tal su materialización en dinero (2).

La opinión afirmativa se apoya por el docente de Sevilla en lo siguiente: 1) Aunque el requisito no aparece explícito en la Ley, esta contempla como normal la "reinversión" para la atenuación del gravamen en ciertos casos, y solo puede reinvertirse lo que es líquido. La solución -

(1) El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, cit. pág. 18.

(2) El Impuesto General, cit., pág. 19

contraria implicaría un caso claro de discriminación, pues al no poderse reinvertir por falta de liquidez, no podría gozarse del tratamiento tributario preferencial, y no es lógico que haya plusvalías de dos clases distintas desde el punto de vista del tratamiento preferencial tributario.

2) Al no ser necesariamente comerciantes los sujetos titulares de los bienes que experimentan las plusvalías, y por tanto, no estar obligados a llevar contabilidad, no cabe admitir la plusvalía meramente contable o por lucimiento en cuentas. 3) Por último, el principio de la realización es de aplicación muy conveniente si se quiere conocer con exactitud el importe de la plusvalía.

De aquí deduce el autor que venimos citando que, aunque haya enajenación, no hay lugar a la consideración de plusvalías en el caso de las permutas ni en los casos de aportación de bienes no líquidos a sociedades.

Por nuestra parte entendemos que, sin subestimar las valiosas consideraciones del Prof. GARCIA AÑOVEROS, estas no son compatibles con nuestro ordenamiento positivo. En primer lugar "realización" no equivale a materialización en dinero sino, en todo caso, a enajenación. Como ha señalado el Prof. PALAO "la razón originaria de exigirse la realización es la asimilación de las plusvalías a la renta y, por tanto, al fruto de la cosa: - mientras aquel no se separa de esta no puede decirse que se ha percibido". "La forma más obvia de producirse esta separación es la venta, pero en todos los países, la doctrina y la jurisprudencia primero y la legislación

después han ido ampliando los supuestos de realización y en esta evolución se alejaron progresivamente de la idea de separación de la fuente (al bien incrementado de valor), para acercarse (así, por ejemplo en la doctrina y la legislación italianas) a la de que lo relevante es la certidumbre y permanencia del incremento" (1).

Si se acepta, pues, que realización equivale a enajenación, empieza a resultar indiferente la materialización en dinero. Pero es que, - además, existe suficiente respaldo jurisprudencial para asegurar que tanto en los casos de permutas como de aportaciones sociales pueden generarse plusvalías imposibles. Al primero de los dos ejemplos citados por el Prof. GARCIA AÑOVEROS se refiere la resolución del Tribunal Central de 14 de enero de 1949, con relación al último párrafo del Art. 7º de la Ley de 20 de diciembre de 1932, y respecto de una operación de canje de valores mobiliarios (2). Al segundo, el acuerdo del Tribunal Económico - Administrativo Central de 19 de diciembre de 1952, relativo a la aportación de una firma a una Sociedad (3).

Hemos, empero, de convenir en que los casos de permutas o de apor-

---

(1) "La legislación sobre plusvalías en el Impuesto sobre la Renta", en Cívitas, nº 3 julio/septiembre 1974, pág. 553.

(2) Puede consultarse en ALBIÑANA, César: "La Contribución sobre la Renta" PYLSA, Madrid, 1956, pág. 99.

(3) Puede consultarse en ARANZADI, 1952, referencia 2780, pág. 1954.



taciones a sociedades pueden plantear problemas de reinversión de la plusvalía. Pero no solo ellos. Son también tradicionales las que surgen como consecuencia de los aplazamientos en la entrega del precio (1), o cuando el precio se paga parte en dinero, parte en especie. Es más, a la vista - del Art. 11 del Decreto-ley 2/1975 que exige la reinversión para poder - compensar las pérdidas sufridas en la enajenación a corto plazo de activos mobiliarios, no parece que el argumento tenga demasiada solidez. Lo que si es evidente es la insuficiencia de la regulación legal del tema de las plusvalías en nuestro impuesto sobre la renta, aunque parece que este vacío tiende a ser rellenado en el Proyecto de ley reguladora del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas de 30 de abril de 1976 (2). Empero, en los casos de permutas y aportaciones, puestas como ejemplo, habrá que tener en cuenta, como acertadamente señala GOTA (3), que la plusvalía surge simultáneamente a la reinversión, de modo que si los bienes recibidos son aptos para esta última, no hay inconveniente legal -

---

(1) Véase, el acuerdo del T.E.A.C. de 23 de mayo de 1952, Aranzadi, 1952, referencia 1357, pág. 981.

(2) En su artículo 25 establece que se comprenderán como ganancias de capital mobiliario o inmobiliario, los incrementos que éste experimente en virtud de actos o negocios, a título oneroso y, en particular, por: a) enajenación; b) permuta; c) entregas a los socios en la disolución de sociedades; d) aportación a sociedades; e) amortización de obligaciones; f) entrega de acciones total o parcialmente liberadas con cargo a reservas preexistentes; g) canje o conversión de títulos; h) - traspaso de locales de negocios; i) renuncia de derechos, distintos a los de suscripción preferente de acciones.

(3) Tratado del Impuesto sobre la Renta.- Tomo 1º.- pág. 518. Madrid. Editorial de Derecho Financiero, 1971.

alguno en declarar no sujetas las plusvalías, con lo que también por este camino se rechaza la tesis de GARCIA AÑOVEROS.

c) La obtención o atribución de rentas

Nos corresponde analizar ahora qué se entiende por obtención o atribución de renta, que instrumenta la conexión entre los elementos personal y real del hecho imponible.

Para un grupo de autores, entre los que se encuentran ALBINANA y GOTA (1), entienden que es la titularidad de la renta la que determina su sujeción al impuesto.

Otros, como BERLIRI (2), piensan que lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria no es la titularidad de la renta, sino su posesión, lo que equivale a decir su libre disponibilidad. De aquí la consecuencia de que, para determinar si se ha verificado o no el presupuesto - de hecho del Tributo se deben tomar en cuenta, además de las rentas propias - de las que se es titular - aquellas otras de las que se tiene la libre disponibilidad o la administración sin obligación de rendir cuentas.

En realidad, ambos grupos de tesis son compatibles, pues si una se

---

(1) GOTA, Alfonso: Tratado..., cit. Tomo II, pág. 17. ALBINANA, César: La Contribución sobre la Renta. PYLSA, Madrid, pág. 13

(2) Il testo unico delle imposte dirette. 2ª edición. Milano. Giuffrè 1969. pág. 363.

fija en la causa jurídica de la atribución de las rentas - el título -, la otra lo hace en el efecto de tal atribución - la posesión -, si bien la segunda tiene la ventaja de que, atendiendo a la persona que, en definitiva, disfrute la renta, resuelve directamente el problema de la - mal llamada acumulación de rentas en los casos de hijos sometidos a la patria potestad y todos aquellos otros supuestos en que el titular de la renta no es, al propio tiempo, quien ostenta su libre disponibilidad, pues, en realidad, y como afirma BERLINI, la libre disponibilidad de una renta ajena o la administración sin obligación de rendir cuentas de un bien de propiedad ajena (y el caso del padre que ejerce la patria potestad es indudablemente el más notorio y frecuente), pueden derivar de la ley, pero no de la Ley tributaria, de donde determinar cuando se producen tales situaciones, es cuestión que excede del Derecho Tributario, - respecto al cual se plantea como un simple presupuesto.

Queda por resolver el tema de si las expresiones "obtención" y "atribución" de renta, empleadas por el Art. 4º se corresponden con dos modos distintos de producirse el hecho imponible o si se trata de una - mera fórmula legal en la que ambas palabras significan una misma cosa.

El Texto Refundido emplea el vocable "atribución" en el Art. 14, párrafo 3º, según el cual los ingresos computables correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el Art. 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respecti

vamente, según la norma aplicable en cada caso y, si ésta no constara a la Administración de forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales".

Como fácilmente se advierte esta norma hace referencia al reparto - de una renta común, en la que la expresión "atribución" no puede ser interpretada de modo específico. Más bien parece que el Art. 4º cuando la utiliza, se quiera referir al supuesto de que la renta se determine mediante el sistema de signos externos. En este caso, lo que existe es una renta presunta, que el legislador imputa o atribuye al sujeto, independientemente de que éste la haya obtenido efectivamente.

d) Los conceptos no sujetos

Al analizar el concepto de renta mantenido por nuestra Ley anotamos que no forman parte de ella las dos partidas siguientes:

a) El precio de venta de los derechos de suscripción de los valores mobiliarios.

b) Los incrementos de patrimonio no justificados.

1.- Resoecto de los primeros, la Ley tributaria ha optado por admitir la postura más generalizada en la doctrina mercantil, que considera - que los derechos de suscripción no son frutos, sino capital. Por nuestra parte, como hicimos constar en su momento, los fundamentos de tal postura nos parecen inadecuados vista la real operativa de las sociedades en la - actualidad. Pero es que, incluso admitiendo que se trate de una enajena-

ción de capitales, habrían de aplicarse, al menos, las normas que regulan las plusvalías en el Impuesto. Y en realidad, esto es lo que hace la última normativa, si bien por una vía indirecta, como ha señalado GARCIA AÑOVEROS (1), desde el momento que, a virtud de lo establecido en el Art. 12 del Decreto-ley 2/1975, "a los efectos de determinar la cuantía de las plusvalías o minusvalías, se restará del coste de adquisición de los títulos el importe de los derechos de suscripción enajenados correspondientes al título que se transmite".

Por su parte, el Proyecto de Ley Reguladora del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, de 30 de abril de 1976, dicta las siguientes normas en materia de derechos de suscripción:

1.- El artículo 5º, párrafo 2, apartado d, considera que no constituye hecho imponible la obtención de rendimientos procedentes del precio de venta de los derechos de suscripción de valores mobiliarios.

2.- El Art. 31, relativo a la enajenación de valores mobiliarios que coticen en Bolsa, determina en el párrafo 2 que, en el caso de acciones liberadas con cargo a reservas cuando se haga uso del derecho preferente de suscripción, el valor de adquisición se estimará por el importe del valor nominal liberado. Si los derechos fueron adquiridos, se sumará el importe de estos al nominal.

---

(1) El Impuesto General..., cit. pág. 25.

Se recoge, así, la última tendencia consolidada por nuestro derecho positivo, a reserva, naturalmente, de lo que resulte de la discusión parlamentaria del proyecto.

2.- Respecto de los segundos, ALBIÑANA (1) los ha definido como aquellos incrementos patrimoniales, a título oneroso, cuya adquisición no resulta amparada por otro elemento patrimonial del contribuyente, conocido por el Fisco.

Los incrementos no justificados de patrimonio se gravaban en la anterior Ley de la Contribución General sobre la Renta, de 16 de diciembre de 1954, cuando guardaban desproporción con la renta atribuida en los cuatro años anteriores al que la adquisición tuviera lugar, y siempre dentro del límite de prescripción de la acción para exigir el impuesto.

La finalidad que se perseguía era someter a tributación aquellas rentas que no habían sido declaradas en su día y cuya existencia se manifestaba a la Administración al adquirir bienes a título oneroso. Hubiera podido tener un claro carácter sancionador si se hubiera computado la totalidad del incremento en el año en que éste se manifestara, pero la Ley - prefirió permitir el prorrateo de la renta en las anualidades "más adecuadas a la realidad".

---

(1) La Contribución General sobre la Renta de los años 1953-1954, Madrid, 1969, pág. 411. En realidad, son mutaciones patrimoniales en las que el fisco ignora la preexistencia de la contraprestación y, por ello, resultan "incrementos" en lugar de "mutaciones".

El sistema fué objeto de críticas y se vió sometido a tan fuertes presiones políticas, que, tras un largo período de continuos recortamientos, fué suprimido por la Ley de 11 de junio de 1964. La justificación teórica de la supresión fué doble: de una parte, la determinación de la base por acumulación de rentas parciales, estimadas por los procedimientos objetivos prevalentes en los impuestos a cuenta, impide dar el valor que merece a la declaración del contribuyente. Por otra parte, a esta razón se unía otra, basada en el destino dado a las rentas que en su día no tributaron. Tales rentas podían o continuar indefinidamente ocultas en "cuentas corrientes bancarias, evasión de capital al extranjero", ser consumidas o destinarse a adquisiciones de bienes, es decir, invertidas, y en este único supuesto es cuando se podían someter a tributación. De donde se deduce que, de todos los casos señalados, se penalizaría aquel cuyos efectos para la sociedad serían los menos perniciosos.

e) Conclusiones

1.- La nota principal de nuestro Impuesto sobre la Renta, que le separa del Impuesto sobre sociedades, en cuanto ambos gravan la renta total de las personas, físicas o jurídicas, es la parcelación del concepto de renta imponible, ya que para los diferentes sumandos que la integran rigen las normas de los impuestos a cuenta, con muy escasas salvedades (Art. 16, 1, c, por ejemplo, para el caso de sujeción exclusivamente a cuotas fijas, e incluso en este supuesto la postura del legislador

viene determinada por la estructura del impuesto a cuenta).

2.- Esta situación, sin embargo, determina una mayor posibilidad de construir un puente de unión entre los frutos privados y la renta fiscal, porque, al no existir personalidad jurídica interpuesta, el Derecho Tributario puede aceptar directamente la calificación jurídico-privada del fruto, ya admitida por la imposición a cuenta, sin nuevas alteraciones de naturaleza, así como su régimen jurídico. Esta conclusión se desprende del Art. 25 del Texto Refundido, que dispone, en su párrafo primero, que "los ingresos se imputarán al período de la imposición en cuyo transcurso se - hubiera devengado el correspondiente impuesto a cuenta; tratándose de enajenaciones, al ejercicio en que se hubieran realizado; y en los restantes casos, a aquel en que se hubieran obtenido los ingresos". En materia de gastos, el párrafo 2º del mismo precepto dispone: "los gastos se deducirán en el período de la imposición en que venza la correspondiente obligación de pago, y si no pudiere determinarse el vencimiento en el que hubieren - sido satisfechos".

3.- Esta regla general se matiza, no obstante, por el juego del - principio de capacidad contributiva cuando citamos a presencia de ciertos casos que pueden verse especialmente afectados por la progresividad del Tributo. Así:

a.) Cuando se trata de rendimientos de explotaciones forestales de - ciclo de producción superior a un año, es decir, cuando la renta se produ



ce regularmente, pero en un período plurianual. En este caso, tales rendimientos pueden distribuirse en varias anualidades, pero siempre dentro del período de prescripción (Art. 26, 1).

b) Los rendimientos de la propiedad intelectual, cuando el dominio de las obras pertenezca a sus autores, podrán dar lugar a la estimación de bases anuales dentro de un período de cinco años, si a instancia de los interesados, se apreciase irregularidad temporal en la obtención de aquellos. (Art. 26, 2).

c) Cuando el contribuyente hubiera fallecido antes del día del de vengo, (Art. 27), en cuyo caso se hace intervenir al Jurado Tributario - para estimar la base que correspondería al año, al objeto de aplicar la Tarifa (Art. 45, c).

d) Cuando se trate de artistas o deportistas cuya vida profesional quede reducida a períodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes, el Art. 33-3 del Texto Refundido autorizó al Ministe rio de Hacienda a dictar las medidas oportunas para limitar la progresividad de la Tarifa, dictándose al efecto la Orden de 4 de noviembre de 1971, según la cual los rendimientos anuales de estos contribuyentes se reducirán en dos tercios, sumándose al tercio de ingresos resultante las rentas de otra procedencia, si las hubiera, con objeto de hallar el tipo medio de gravamen, sometiéndose a él la base liquidable que resulte de la totalidad de las rentas obtenidas en el año.

## B.- LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

La naturaleza de este trabajo consentiría pasar ya a las conclusiones generales que se derivan del repaso de nuestro ordenamiento positivo. En cuanto que los impuestos indirectos gravan, en términos generales, aplicaciones de renta y mutaciones patrimoniales, y no su producción inmediata, podría justificarse prescindir de ellos sin más. Pero la estrecha conexión, vista reiteradamente a lo largo de la exposición que precede, entre renta y patrimonio aconsejan detenerse, siquiera sea muy brevemente, en el tributo que grava las transmisiones patrimoniales, porque en él se tienen en cuenta los frutos o renta, a efectos de determinar bases imponibles, en los siguientes supuestos:

1.- En la constitución, reconocimiento, modificación, redención o extinción de derechos reales, en cuyo supuesto servirá de base el capital, precio o valor que las partes consignent si fuese igual o mayor que el que resulte de la capitalización al 4 por 100 de la renta o pensión anual, o éste si aquel fuera menor (Art. 70, 9º del Texto Refundido, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril).

2.- En las hipotecas, prendas y anticresis la base se estimará - en el valor de la obligación o capital garantizado comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnización, pena por incumplimiento u otro concepto análogo, y si no constase expresamente el importe de la cantidad asegurada, se tomará por base el capital y tres años de inte

reses (Art. 70, nº 12).

3.- En los contratos de aparcería de fincas rústicas servirá de base la mitad de la renta con que figuren amillaradas o catastradas, y en los referentes a establecimientos fabriles o industriales, un tercio del beneficio medio estimado durante el trienio anterior, a efectos de los Impuestos Industrial o de Sociedades, multiplicado en ambos casos por el número de años de duración del contrato (Art. 70, nº 18).

4.- En las pensiones, la estimación se hará capitalizándolas al 4 por 100 y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión, si es temporal (Art. 70, 20).

5.- En las concesiones administrativas de cultivo u otra clase de aprovechamientos rústicos, incluso los forestales, el valor que se les se ñale o la renta o pensión anual que se fije multiplicada por el número de años de la concesión, y si no constase, el resultado de su capitalización al 4 por 100. En su defecto, servirá de base el resultado de multiplicar por el número de años de la concesión la cifra que en el catastro o avance catastral figure como beneficio del cultivo o rendimiento de la explotación o un tercio del líquido imponible asignado a la finca en los amillaramientos, y si la concesión no tuviere plazo determinado de duración servirá de base el resultado de capitalizar al 4 por 100 una u otra de las indicadas cifras, según los casos (Art. 70, nº 21).

Es obvio, a la vista de estas normas, que la importancia del concepto de fruto en el ámbito de la imposición indirecta, no tiene parangón posible con la que reviste en el campo de la directa. Puede observarse fácilmente que la diferencia fundamental radica en la distinta utilización del concepto. En los impuestos directos sobre la renta es un índice inmediato de capacidad contributiva cuya influencia se extiende desde la configuración del hecho imponible a la determinación de la base pasando por la formulación de los sujetos pasivos en buen número de casos. Ahora, en cambio, se limita a servir de medio para la determinación del valor de los bienes o derechos transmitidos.

En segundo lugar, se debe hacer constar que, unas veces, los frutos se consideran tal y como se configuran por el ordenamiento privado. Así, por ejemplo, en el caso de las hipotecas. Otras, se atiende al fruto, pero no en sí mismo considerado, sino a través de la remodelación que le haya dado el ordenamiento tributario. Así, por ejemplo, en los contratos de aparcería la referencia se hace al beneficio medio estimado durante un trienio a efectos del Impuesto Industrial o de Sociedades o en ciertas concesiones administrativas, al líquido imponible asignado a las fincas.

Dejando aparte la criticable terminología tributaria empleada por el texto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que no tiene presente las determinaciones de nuestra legislación fiscal última y muy especialmente de las Leyes General Tributaria y de Reforma del Sistema de 1964 (1)

---

(1) Y así continua hablando de "líquido imponible" al referirse a la Contribución Territorial, por ejemplo.

la disparidad de criterios señalada parece revelar la falta de un planteamiento técnico riguroso y la aceptación de puntos de vista puramente oportunistas sin respaldo científico.

Entendemos, por nuestra parte, y sin entrar en mayores precisiones respecto del juicio crítico que este impuesto nos merece (1), que sería de desear una doble operación. En primer término, proceder a la adecuación de la terminología utilizada y, en segundo lugar, tomar los conceptos de frutos reelaborados por la imposición directa. Esto representaría una mayor coherencia en la actividad administrativa y, al tiempo, una ventaja - en punto a la seguridad del contribuyente a efectos del conocimiento de sus obligaciones y derechos de naturaleza tributaria.

---

(1) Sobre el tema ya tuvimos ocasión de exponer nuestra opinión en "La reforma de la imposición indirecta", CRONICA TRIBUTARIA, nº 15/1975, pág. 175 y siguientes.

IV.- CONCLUSIONES

Llegada la hora de resumir las conclusiones de este trabajo, parece necesario, con carácter previo, reiterar cuál ha sido su finalidad; busca las armonías y disarmonías existentes entre dos ordenamientos jurídicos, el privado y el tributario, en lo que respecta a dos conceptos que entendemos estrechamente ligados: la renta y los frutos.

El recorrido realizado por nuestro derecho positivo entendemos que ha tenido la utilidad de mostrar los elementos tenidos en cuenta por uno y otro ordenamiento, así como los principios que, respectivamente, los informan. En el ámbito privado, el objetivo que persigue en cuanto ordenamiento de relaciones patrimoniales es determinar qué personas tienen derecho a los frutos así como en qué momento deben entenderse ejercitables los respectivos derechos. Por su parte, el Derecho tributario inicia su recorrido desde esta situación, tomándola como dato, y de lo que realmente se preocupa es de clasificar los frutos con arreglo a criterios económicos, no vacilando en atribuir similar régimen jurídico a todos aquellos que pueden considerarse reveladores de capacidad contributiva.

Cabe afirmar, en general, que el Derecho tributario se muestra respetuoso con las normas privadas y que a ellas trata de plegarse, utilizando sus propios conceptos, siempre que ello es posible.

La peculiaridad viene dado por dos órdenes de razones:

1.-- En primer y destacado lugar por la consideración del principio de capacidad contributiva, que aconseja "crear" para el Derecho tributa--

rio, los conceptos de los indicadores de dicha capacidad, incluso prescindiendo de instituciones polémicas en el campo del derecho privado. - Aparece así el concepto de renta fiscal, especialmente en los impuestos personales, con mayor amplitud que la simple suma de los frutos obtenidos por los sujetos pasivos del impuesto. Piénsese, por ejemplo, que en nuestro impuesto sobre sociedades, donaciones patrimoniales pueden tener la consideración de renta. Es más, la moderna técnica tributaria puesta al servicio fundamentalmente de los impuestos personales, tiende a ampliar el concepto de renta para cubrir, como decimos, cualquier manifestación de capacidad contributiva (1).

2.- El concepto privado de fruto resulta, como consecuencia, acogido con mayor fidelidad en la imposición real. y esto por las siguientes razones:

a) Porque en los impuestos personales tienen mayor aplicación los criterios contables y económicos a la hora de determinar la renta imponible.

---

(1) El mejor ejemplo de lo que se afirma puede encontrarse en el conocido "Informe Carter", editado recientemente en versión española. Madrid. I.E.F. cuatro tomos. Colección Obras Básicas de Hacienda Pública.



b) Porque el fruto, por definición, es producción de una cosa, determinada y concreta, en tanto que la renta es un concepto eminentemente personal. Si lo que gravan los impuestos reales son rendimientos procedentes de fuentes determinadas, resulta lógico que se puedan acercar con mayor facilidad a la regulación privada de los frutos.

c) Porque el Derecho privado aunque acoja el concepto de fruto "neto" sólo deducirá aquellos gastos que sean necesarios para su obtención, pero prescindirá de los que pueden reputarse personales del preceptor. Y esto es precisamente lo que ocurre en los impuestos reales, que - al ser objetivos por naturaleza, no tienen en cuenta - salvo excepciones, desfavorablemente enjuiciadas - las circunstancias personales del sujeto pasivo.

Lo expuesto no debe interpretarse en el sentido de que una evolución del sistema tributario hacia los impuestos personales justifique - volver la espalda al Derecho privado y crear, consecuentemente, nuevos y peculiares conceptos en sede del Derecho tributario. Muy al contrario, - puede mantenerse un acercamiento y entendemos que no debe producirse con sometimiento pleno del Derecho tributario al privado. Sus relaciones, empleando la trilogía utilizada en las primeras páginas de este trabajo, - deben ser de correlación, y en la medida en que no se opongan, por incompatibles, los principios informadores de cada disciplina.

Así, la propia estructura del sistema tributario influirá de mane-

ra determinante en la problemática abordada en este trabajo. Por una parte, el estudio de nuestro ordenamiento muestra que la inexistencia de un impuesto sobre el patrimonio neto puede provocar tensiones conceptuales. Es evidente, en este sentido que algunos problemas que muestran atraer - la atención de la doctrina, como el gravamen de los derechos de suscripción preferente, podrían quedar resueltos a través del impuesto patrimonial.

En otros casos, la inclusión de hechos imponibles en forma de renta es convencional. Como ejemplo típico podría citarse el gravamen de la renta de la casa propia, habitada por el contribuyente. ¿Por qué se ha - de gravar esta y no por ejemplo, la renta derivada del uso de un automóvil? El legislador tributario parece haber atendido más a criterios de oportunidad que a razonamientos técnicos y científicos de validez general, que violentan el concepto de renta, desde el punto de vista del derecho privado.

Asimismo, la tensión se pone de manifiesto por la amplitud del juego de las presunciones en nuestro ordenamiento tributario y por la utilización de métodos objetivos de determinación de la renta.

En la medida en que el fruto es producción de la cosa, por su propia naturaleza choca con el concepto de presunción o de estimación objetiva. En especial, las presunciones podrán ser operativas para la atribución del fruto a una u otra persona o para su imputación a uno u otro

período temporal, pero nunca para determinar la propia existencia del fruto.

Para terminar, entendemos que sería pretencioso tratar de brindar una fórmula que resolviera todos los problemas planteados. Es más, ni siquiera parece prudente buscar un concepto unitario y omnicomprensivo que abarcara tanto a la renta como a los frutos, aunque entendemos - que puede afirmarse que los frutos y la renta se encuentran en la misma relación que la parte con el todo, y así, desde esta perspectiva puede definirse la renta como el conjunto de frutos que obtiene una persona - más los incrementos patrimoniales (incluso de valor) que, careciendo de tal carácter desde el punto de vista del Derecho privado, sean reveladores de capacidad contributiva y hayan sido expresamente reconocidos por la Ley.

Lo que, a nuestro juicio, realmente importa, y a ello ha ido dirigido nuestro esfuerzo, es llamar la atención sobre la posibilidad de buscar una vía metodológica en el análisis del concepto de renta que no parta, directa y simplemente, del conjunto normativo tributario, sino que, como labor previa, trate de ver en qué medida ha buscado éste en el privado su apoyo y sustento, sin perjuicio de que la existencia de principios propios del Derecho tributario, y muy especialmente el de capacidad contributiva, maticen y den singularidad a sus conceptos, que, por ende, no han de coincidir necesariamente y en toda su extensión -

con los del Derecho privado, en cuanto que éste atiende más a las relaciones interindividuales, prendidas hoy por hoy por criterios de egoísmo. La adaptación y conexión entre ambos ordenamientos, en lucha conjunta por la consecución de la justicia, es una más de las labores que se ofrecen a los tributaristas actuales.

BIBLIOGRAFIA

ADRIANI, P.J.D. - "Il concetto di utilità imponible nel diritto comparato".- Revista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza. 1941, 1, pág. 22.

ALBADALEJO, Manuel - "Instituciones de Derecho Civil".- Tomo 1º, 2ª. ed. Barcelona, Bosch 1972.

ALBIÑANA, César - "El Derecho privado en el ordenamiento tributario español".- Estudio introductorio a la obra de M.A. LLANAS LABELLA "Ensayos sobre Jurisprudencia tributaria", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

- "Derecho privado y Derecho tributario. Supremacía o hermetismo". Conferencia de clausura curso 1972/1973 - del Centro de Estudios Tributarios y Económicos, 1973. Madrid. Editorial de Derecho Financiero, 1975.
- "La Contribución General sobre la Renta en los años 1953/1954", Madrid, 1969.
- Introducción al sistema impositivo español". Guadiana de Publicaciones. 2ª edición. Madrid, 1970.
- "El sistema fiscal en España".- Guadiana, Madrid, 1974
- "Tributación del beneficio de la empresa y sus participes".- Ed. Revista de Derecho Mercantil, Madrid.
- "Tributación de las ganancias del capital". Madrid, Guadiana, 1970.
- La independencia del Impuesto de Sociedades.- Prólogo a J. Soto: Tributación de las Sociedades en España. 2ª. Edición. Guadiana. Madrid, 1973.

ALONSO GARCIA - "Curso de Derecho del Trabajo". 4ª. Edición. Barcelona, Ariel 1973.

ALONSO OLEA, Manuel - "Derecho del Trabajo", 2ª. edición. Madrid, 1973.

ALVAREZ ALVAREZ, José Luis - "Ejercicio de derecho de suscripción preferente".- Anuario de Derecho Civil. Tomo XVII. 1964.

ANGULO RODRIGUEZ, Luis - "La financiación de empresas mediante tipos especiales de obligaciones".- Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia, 1968.

ANTON PEREZ, José A. - La reforma de la imposición indirecta.- Crónica Tributaria, nº 15/1975.

- Una nota sobre la historia del impuesto sobre la renta.- Civitas. Revista española de derecho financiero. nº 5 enero/marzo 1975, pág. 62.
- "Los abogados eclesiásticos y el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal", CRONICA TRIBUTARIA, nº 13.

ANTON PEREZ y DOMINGUEZ RODICIO - "El concepto fiscal de profesional".- Ponencia presentada a las Sesiones de Estudio de la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores de los Tributos, 1975.

ANTON, J. y PARAMIO, J. - "El régimen de determinación de la base imponible mediante signos externos de renta gastada en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas". Economía Financiera Española nº 23.

ARCO RUETE, Luis del - "Doble imposición económica de dividendos".-  
Hacienda Pública Española, nº 24/25. 1973.

BAS y RIVAS, Federico - "Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes". Vol I. Madrid. Editorial Revista de Derecho Privado. 1960. 2ª edición.

BAYON CHACON, G. - "Introducción sobre el salario y sus problemas" en  
"Dieciseis lecciones sobre salarios y sus clases".  
Facultad de Derecho, Madrid, 1971.

BAYON y PEREZ BOTIJA - "Aspectos jurídicos del salario mínimo". - Revista  
de Derecho Privado. Diciembre 1960.  
- "Manual de Derecho del Trabajo". 4ª edición. Madrid.

BAZA MARTINEZ, Felipe - "La renta de las Sociedades en el impuesto español".- Hacienda Pública Española, número 24/25. 1973.

BELTRAN DE HEREDIA, P.- "La Renta Vitalicia".- Editorial: Revista de Derecho Privado. Madrid, 1963.

BERGAMO, Alejandro - "Sociedades Anónimas. Las acciones". Madrid, 1970.  
Tomo 3º.

BERLIRI, A. - "Corso Istituzionale di diritto tributario". Vol II. Giuffrè. Milano, 1965

- "Principios de Derecho Tributario". Vol I. Trad. de F. Vicente-Arche. - Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.



BERLIRI, A. - "Il testo unico delle imposte dirette". 2ª edición. Milano. Giuffrè, 1969.

BERLIRI, Luigi Vittorio - Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell' imposta mobiliare.- Rivista Italiana di diritto Finanziario. 1939, III, pág. 11.

BIONDI, B. - "Los bienes". Barcelona, Bosch, 1961.

BOFARUL y ROMANA, Manuel - "El usufructo y la nuda propiedad en la suscripción de val res mobiliarios".- Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid, 1947.

BONET, Ramón - "La naturaleza jurídica del contrato de mandato y el carácter del contrato de servicios celebrado por los Abogados y demás personas que ejercen profesiones liberales, - según la jurisprudencia del Tribunal Supremo". Revista de Derecho Privado. 1935.

BORRAJO, Efran - "Configuración jurídica del salario".- Revista de Política Social, 1960.

CASTRO y BRAVO, Federico de - "Derecho Civil en España". Tomo I, 3ª edición. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955.

CARNELUTTI, F. - "Teoría General del Derecho". Madrid. Ed. Revista de Derecho Privado, 1955.

CASSI, Vincenzo - "La retribuzione nel contratto di lavoro". Milan, Giuffrè, 1954.

CASTAN TOBEÑAS, José - "Derecho civil español". Madrid, Reus.

CLEMENTE DE DIEGO, F. - "Instituciones de Derecho Civil español". Tomo I, Madrid, 1959.

COLIN y CABITANT - "Curso elemental de Derecho Civil". Traducción y notas de Demófilo de Buen. 4ª Edición. Reus. Madrid, 1961.

CORTES DOMINGUEZ, M. - "Ordenamiento Tributario Español". 2ª edición. Tecnos. Madrid, 1970.

- "El concepto de explotación agrícola en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964".- Revista de Derecho Mercantil. Vol. XL. Núm. 97. Julio/Septiembre. 1965.

CORONEL DE PALMA, Luis - "Relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho Privado". VI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1958.

D'AMATI, Nicola - "La trama giuridica del reddito. Ricerche per una teoria generale". Adriatica Editrice. Bari. 1972.

- "La progettazione giuridica del reddito". Volumen 1º. 1973. Vol 2º. 1974. Vol 3º. 1975. CEDAM. Padova.

- "La definizione legislativa del concetto di reddito imponibile".- Rivista Tributaria, 1964, nº 2, pág.121.

D'AMELIO, M.- "L'autonomia dei Diritto, in particolare del Diritto Finanziario, nell'unita del Diritto".- R.D.F.S.F. 1941.

DELGADO GOMEZ, Antonio - "Comentario al acuerdo del T.E.A.C. de 22 de marzo de 1972" - Crónica Tributaria, nº 2.

- Ambito de aplicación personal del Impuesto de Sociedades.- Hacienda Pública Española, Números 24/25, 1973.

DIEZ-PICAZO y GULLON - "Instituciones de Derecho Civil". Vol. I. Madrid, Tecnos, 1973.

DIEZ-PICAZO y PONCE DE LEON, Luis - "Naturaleza jurídica de los minerales: ¿tienen o no la condición de frutos?" Anuario de Derecho Civil, Tomo VII, - 1954.

DOMINGUEZ RODICIO, J.R. - "Consideración del usufructo de acciones desde la perspectiva del Impuesto sobre las Rentas - del Capital".- Ponencia presentada a las Sesiones de estudio patrocinadas por la Mutualidad - del Cuerpo de Inspectores de los Tributos, 1974 (inédito).

DRAKE, R. - "Los impuestos a cuenta en la explotación de canteras". Crónica Tributaria, nº. 5.

- "Las actividades profesionales ante los impuestos industriales y de trabajo personal".- Crónica Tributaria, nº. 6.

ENNECERUS - "Tratado de Derecho Civil".- Traducción de Blas Pérez González y José Alguer. Vol. 1º. 2ª. edición, Barcelona, Bosch, - 1953.

ESTAPE, Fabián - "La Reforma Tributaria de 1845". Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1971.

FERNANDEZ ALVAREZ-CASTELLANOS, José - "Los arrendamientos con opción de compra ante el Impuesto General - sobre el Tráfico de las Empresas" Rev. Crónica Tributaria, nº. 8.

FERNANDEZ JUNQUERA, Manuela - "La tributación del Seguro Privado". Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. - 1975.

FERNANDEZ VILLAVICENCIO, Francisco - "Usufructo de acciones de sociedades anónimas".- Anuario de Derecho civil, 1952.

FERREIRO LAPATZA, José Juan - "Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo".- Hacienda Pública Española, nº. 22/1973.

FUENTES QUINTANA, E. - "Las exigencias de un sistema impositivo ideal en España".- Información Comercial española, Madrid 1964, agosto número extraordinario.

- "Hacienda Pública".- Teoría de los ingresos. Madrid, 1968.

FUENTES QUINTANA y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA - "Sistema fiscal español y comparado". Imprenta García Blanco. Madrid, 1968.

GAMMA, F. - "A proposito del dividendo come frutto dell'azione de società".- Rivista de Diritto Commerciale, 1949.

GARCIA AÑOVEROS, Jaime - "El impuesto general sobre la renta de las personas físicas". Sevilla, 1976.

GARCIA AÑOVEROS, Jaime - "La Contribución Rústica y Pecuaria".- Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Vol. XVI, 65/66, septiembre-diciembre, 1966.

- "Explotación agrícola y contribución territorial" Homenaje al Prof. Jiménez Fernández. Vol. II. Facultad de Derecho, Sevilla, 1967.

GARCIA BELSUNCE, H. A. - "El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho tributario". Depalma, Buenos Aires, - 1966.

GARCIA CANTERO, GABRIEL - "Notas sobre el usufructo de acciones en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas".- Anuario de Derecho Civil. Tomo V. fascículo III, julio/septiembre, 1952.

GARCIA MARGALLO y RIAZA, Manuel - "El impuesto de Derechos Reales y la constitución de la Sociedad Anónima" en I Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1953.

GARCIA-TREVIJANO, J. A. "Tratado de Derecho Administrativo". Tomo III, Vol. 1º y 2º. Madrid. Editorial: Revista de Derecho Privado 1970.

GARCIA VALDECASAS, A. "La idea de sustancia en el Código civil".- Anales de la Academia Matritense del Notariado. Tomo XVI.

GARRIGUES, Joaquín - "Los agentes comerciales". Revista de Derecho Mercantil. Vol. XXXIII. Nº 83. Enero/marzo 1972.

GARRIGUES, J.- "Curso de Derecho Mercantil". Tomo 1º, 3ª. Ed. 1959.

- "Tratado de Derecho Mercantil". Tomo I, Vol. 2ª. Madrid.  
Revista de Derecho Mercantil, 1947.

GARRIGUES y URÍA - "Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas". Tomo I, 2ª. edición. Madrid.

GENY, E.- "Le particularisme de Droit Fiscal". Revue Trimestrelle de -  
Droit Civil. Oct. diciembre 1931.

GIANNINI, A.D. - "Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario  
italiano. Rivista di Politica Economica. 1935, pág. 398.

GITRAMA GONZALEZ, M. "Configuración jurídica de los servicios médicos". Es-  
tudios de Derecho Civil en homenaje al Prof. Serrano  
y Serrano. Vol. I. Valladolid.

GIUSSIANI, Porcino - Contributo alla precisazione del concetto giuridico  
di reddito mobiliare.- R.I.D.F. 1941. I, pág. 106.

GOODE, Richard - El impuesto sobre la renta.- Obras básicas de Hacienda  
Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1973.

GOTA, Alfonso - "Tratado del Impuesto sobre la Renta". Editorial de Dere-  
cho Financiero. Madrid, 6 Volúmenes.

GRECO, Giuseppe - "Diritto privato e diritto finanziario". Revista ita-  
liana de Diritto Finanziario, 1937.

GUASP, Jaime - "Derecho".- Madrid, 1971.

GUILARTE ZAPATERO, Vicente - "El Derecho de superficie en general y en relación con la planificación urbanística". Ministerio de la Vivienda. Secretaría General Técnica. Servicio Central de Publicaciones. Madrid, 1974.

GUTENBERG, Erich - "Economía de la Empresa. Teoría y práctica de la gestión empresarial". Col. Economía. Deusto. Bilbao 1964.

HENRIQUEZ RUBENS "La contribución Territorial Urbana".-Ediciones - Deusto. Bilbao. 1968.

ILLESCAS ORTIZ, Rafael - "El derecho del socio al dividendo en la sociedad anónima". Publicaciones de la Universidad de Sevilla. Serie Derecho nº 16.

JARACH, Dino -"Il reddito impossibile nel diritto americano e svizzero" R.D.F.S.F. 1937, 1. pág. 429.

LAGARES CALVO, M. -"Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".- Hacienda Pública Española, nº 3.

LARRAZ, José - "El usufructo y la sustitución fideicomisaria sobre títulos valores".- Revista de Derecho Mercantil, 1974.

LICCARDO, Gaetano - "Introduzione allo studio del Diritto Tributario". Jovene. Nápoles, 1962.

LOPEZ JACOISTE, J.J. - "La idea de explotación en el Derecho civil actual". Revista de Derecho Privado. Tomo XLIV, 1960.

LLAMAS LABELLA, M.A. - "Ensayos sobre jurisprudencia tributaria". Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

MARTIN OVIEDO, J.M. - "El 'leasing' ante el Derecho Español". Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1972.

MARTIN RETORTILLO, Cirilo - "Clases de frutos en el Código civil".- Anuario de Derecho Civil. Tomo IV. Enero-marzo, 1951.

- "Los frutos de las minas".- Anuario de Derecho Civil, Tomo V. fascículo III, 1952.

- "Notas sobre el concepto de frutos". Revista de Derecho Privado. Tomo XIX, 1932.

MARTINEZ DE LA FUENTE, Julio - "El derecho del usufructo de acciones de sociedades sobre las reservas sociales y sobre la preferencia para suscribir nuevas acciones". Revista de Derecho Mercantil 1947.

MARTINEZ ROBLES, E. y ORZA FERNANDEZ, J.A. - "La integración de los impuestos sobre la renta y sobre sociedades" en Problemas Tributarios Actuales. Mutua-  
lidad del Cuerpo de Inspectores de los Tributos. Asamblea 1972. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

MESSINEO, F. - "Il dividendo come frutto dell'azione di società".- Rivista de Diritto Commerciale, 1948.



MESSINEO, F. - "Manuale di Diritto Civile e Commerciale", 9ª edición. Milano, Giuffré, 1957, Vol. 1ª.

MONEDERO GIL, Ignacio - "Hacienda y haciendas privadas: del conflicto a la interdependencia jurídica".- Conferencia en la Academia Matritense del Notariado el 25 de octubre de 1974.- Servicio de Estudios de la Dirección General de lo Contencioso, Ministerio de Hacienda.

MOSCO, L. - "I frutti nel diritto positivo".- Giuffrè. Milano, 1947.

MUÑOZ DEL CASTILLO, S. "Las sociedades en el impuesto de transmisiones patrimoniales".- Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1975.

NAPOLITANO, L. - "Il reddito nella Scienza delle Finanze e nel Diritto tributario italiano".- Giuffrè. Milano, 1953.

Informe NEUMARK - Madrid, Documentación Económica nº 53. Comisaria del - Plan de Desarrollo Económico y Social, 1965.

NEUMARK, Fritz - "Principios de la imposición".- Trad. de J. Zamit. I.E.F 1974.

- "Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung".  
Bern. 1947. A. Fraucke A.G. Verlag.

NIEVES, Julio - "Estudio sistemático y consideración jurídica de la Subvención".- Revista de Administración Pública, nº 42. 1963

PACCHIONI - "Elementi di Diritto Civile". 2ª. Edición. Torino, 1921

PALAO TABOADA, Carlos - "La legislación sobre plusvalías en el Impuesto sobre la Renta". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. nº 3 julio/septiembre, 1974

- "Sul concetto giuridico-tributario di reddito. Tesis doctoral inedita. Universidad de Bolonia.

PARAMIO FERNANDEZ, J. - "La articulación del Impuesto sobre Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas". Hacienda Pública Española, nº. 2.

"El 'leasing': su problemática impositiva".- Rev. CRONICA TRIBUTARIA, nº. 1.

PEÑA HERNANDO, Edesio - "La previsión para inversiones y el impuesto sobre las rentas del capital en las comunidades de bienes". CRONICA TRIBUTARIA nº. 7.

PERELMAN y OTROS - "Les antinomies en Droit". Bruxelles, Ed. Emile Bruylant, 1966.

- "Le probleme des lacunes en Droit". Bruxelles. Ed. Emile Bruylant, 1966.

PEREZ BOTIJA, E. "Salarios". Instituto de Estudios Políticos". Madrid, - 1944.

PLAISANT, R. - "Las emisiones de obligaciones convertibles en acciones" Revista de Derecho Mercantil, 1957.

PLANIOL y RIPPERT - "Traité Pratique de Droit Civil Français". Tomo XI, 2ª parte, Paris 1932.

POLO, A. "Financiación de empresas, presión fiscal y sinceridad jurídica" en VI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid Editorial de Derecho Financiero, 1958.

PONT MESTRES, Magin - "Tratamiento tributario de las comunidades de bienes. Madrid, 1975.

RAMOS GASCON, F.J. - "El Impuesto sobre las Rentas del Capital". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", nº 41. 1961.

RAYA MEDINA, Fernando - "Impuesto sobre las rentas del capital. Dividendos y participaciones". Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

REVUELTA y PARAMIO - "Tributación de las ganancias del Capital". Ponencia presentada conjuntamente a las Sesiones de Estudio del año 1970, organizadas por la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores de los Tributos.

RUBIO, Jesús - "Curso de Derecho de Sociedades Anónimas". Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 3ª edición, 1974.

RIVERO DE ANDREA, Fernando.- "El Catastro en España, Francia, Bélgica, Holanda, Suiza (Estudio de legislación comparada)". Madrid. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1957.

- "Contribución Urbana".- Ediciones I.C.E. Madrid, 1966.

ROCA SASTRE y MUNCUNILL, R.M. - "Tratado de la Contribución de Utilidades. Barcelona, Bosch, 2ª ed. 1956.

RODRIGUEZ ADRADOS, Antonio - "La influencia de la Ley Fiscal sobre los Contratos".- Ponencia al XI Congreso Internacional del Notariado Latino. Junta de Decanos, Madrid, 1971.

RUGGIERO, - "Instituciones de Derecho Civil".- Trad. española, V. II.

SANTI ROMANO, - "El Ordenamiento Jurídico".- Trad. S. y L. Martín - Retortillo. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SAINZ DE BUJANDA, F. - "Estructura jurídica del sistema tributario".- Hacienda y Derecho. Tomo 2, Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1962.

- "Los métodos de determinación de las Bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario". Discurso leído el día 16 de febrero de 1970, en su recepción pública en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid, 1970.

SCHANZ, Gerong - "Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze" Finanzarchiv, 1896, pág. 1. - Traducción española en Hacienda Pública Española, nº 3/1970, pág. 155.

- "El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la renta".- Hacienda Pública Española, nº 3/1970.

SILVA MUÑOZ, Federico - "Evaluación fiscal de la riqueza rústica en los principales países" (estudio crítico comparado). Madrid. Ed. de Derecho Financiero, 1958.

SOTO GUINDA, Joaquin - "Tributación de las Sociedades en España". Guadiana, Madrid, 1973. 2ª edición.

SUAREZ DE FIGUEROA, Fernando - "Comentarios sobre el derecho del accionista de compañías mercantiles a suscribir nuevas emisiones cuando están separados el usufructo y la nula propiedad". Revista de Derecho Mercantil, 1947.

TRAVIESAS, M. - "Ocupación, accesión y especificación". Revista de Derecho Privado". Tomo VI.

TROTABAS, L. - "Essai sur le Droit Fiscal". - R.S.F. 1928.

TURPIN VARGAS, José - "Manual de Contribución Urbana".- Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1965.

URIA, R. - "Derecho Fiscal y Derecho Mercantil".- Conferencia pronunciada en la Academia Matritense del Notariado el día 25 de abril de 1944. Imprenta Viuda de M. de Navarro, 1946.

- "Derecho Mercantil".- 3ª edición, 1962.

VALLE SANCHEZ, Victorio - "El Impuesto sobre la Renta. Análisis de su incidencia".- Estudios del Instituto de Desarrollo Económico. Madrid, 1970.

VANONI, Ezio - "Elementi di diritto tributario".- Opere Giuridiche.  
Tomo 1º. Giuffre. Milano, 1962.

- "Osservazione sul concetto di reddito in finanza".  
Opere Giuridiche. Vol. 2º. Milano. Giuffre, 1962.  
pág. 372.

- "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias".  
Trad. de Juan Martín Queralt. Madrid. Instituto de  
Estudios Fiscales, 1973.

VELASCO, A. "La emisión de obligaciones con prima". Revista de Derecho  
Mercantil, 1949.

VENEZIAN; C. - "Usufructo, uso y habitación". Madrid, Librería Gral.  
de Victoriano Suarez, 1928.

VICENTE-ARCHE, F. - "La Imposición Rústica". Revista de Derecho Fi-  
nanciero y Hacienda Pública". Vol. XI, núm. 41,  
marzo 1961.